

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Teoretické a praktické aspekty manažerského účetnictví a controllingu ve vybrané
obchodní společnosti

Theoretical and Practical Aspects of Management Accounting and Controlling
in the Selected Business Company

Student: Bc. Erika Vítová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Erika Vítová

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

**Teoretické a praktické aspekty manažerského účetnictví a controllingu
ve vybrané obchodní společnosti
Theoretical and Practical Aspects of Management Accounting and
Controlling in the Selected Business Company**

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické aspekty manažerského účetnictví a controllingu
3. Charakteristika obchodní společnosti Bohemia Machine s.r.o.
4. Praktické aspekty manažerského účetnictví a controllingu
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling - koncepce a nástroje*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 396 s. ISBN 978-80-7357-918-0.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 21. 4. 2017

.....

Bc. Erika Vítová

Obsah

1	ÚVOD	4
2	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	6
2.1	POJEM ŘÍZENÍ	7
2.2	POJEM ÚČETNICTVÍ.....	7
2.2.1	Nákladové účetnictví.....	9
2.2.2	Účetnictví pro rozhodování.....	10
2.3	VZTAH MEZI FINANČNÍM, DAŇOVÝM A MANAŽERSKÝM ÚČETNICTVÍM.....	11
2.4	VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A CONTROLLINGU	13
2.5	ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A ZISKU Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	15
2.5.1	Náklady.....	15
2.5.2	Výnosy a výsledek hospodaření.....	19
2.6	CONTROLLING.....	20
2.6.1	Vymezení pojmu controlling	21
2.6.2	Cíle a zásady controllingu	22
2.6.3	Funkce controllingu.....	24
2.6.4	Controller a působnost controllera.....	28
2.6.5	Nástroje controllingu z pohledu časové linie.....	32
2.6.6	Vybrané nástroje controllingu	34
3	CHARAKTERISTIKA OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI BOHEMIA MACHINE S.R.O.....	47
3.1	STROJNÍ DIVIZE	47
3.2	DIVIZE SKLO.....	47
3.3	VLASTNICKÁ STRUKTURA A ORGÁNY SPOLEČNOSTI	48
3.4	PERSONALISTIKA	48
3.5	POZICE NA TRHU.....	49
3.6	PRODUKCE	50
3.7	ÚČETNÍ METODIKA A AUDIT	51
3.8	PRODUKCE	52
4	PRAKTICKÉ ASPEKTY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A CONTROLLINGU	55
4.1	VÝROBNÍ PROGRAM SPOLEČNOSTI BOHEMIA MACHINE S.R.O.	56
4.2	ANALÝZA ABC	59
4.3	ANALÝZA OBJEMU ZAKÁZKY	62
4.4	PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU	64
4.5	ANALÝZA KRITICKÝCH BODŮ	69
4.6	INTERPRETACE PROVEDENÝCH ANALÝZ.....	71
5	ZÁVĚR.....	76
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	78
	SEZNAM ZKRATEK.....	80
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 ÚVOD

Zatímco v minulosti, kdy poptávka razantně převyšovala nabídku, bylo základním pilířem podnikání vyrábět co největší množství výrobků a veškeré úsilí vedení společnosti se zaměřovalo na to, jak zvýšit výrobní kapacitu, v dnešní době je základním kamenem úspěšného podnikání obstát mezi obrovskou konkurencí a dokázat prodat. Zákazníci jsou si dobře vědomi svého postavení na trhu, což vede ke zvyšování jejich požadavků na originalitu a kvalitu výrobků a tomu odpovídající cenu. V zásadě lze trh rozdělit na tři skupiny zákazníků. První skupinou jsou zákazníci, kteří se spokojí se standardními výrobky a důraz kladou na co nejnižší cenu. Pokud se společnost zaměřuje na tuto skupinu zákazníků, jejím hlavním cílem by měla být minimalizace nákladů. Druhá skupina zákazníků je jakýmsi středem. Jde o zákazníky, kteří požadují kvalitu a jsou ochotni si za ni zaplatit. Pokud se společnost orientuje na tyto zákazníky, je pro ni důležité opět minimalizovat náklady výroby, ale nesmí to být na úkor kvality výrobků. Takové společnosti investují do získávání nových technologií, aby byly schopny obstát mezi silnou konkurencí na stále a rychle se rozvíjícím trhu. Třetí skupinou zákazníků jsou tací, kteří požadují originalitu a luxus a jsou ochotni si za ně zaplatit. Tito zákazníci tvoří nejmenší skupinu, protože jen málo z nás si může tento luxus dovolit. Společnost tedy musí plánovat s ohledem na to, pro jakou skupinu zákazníků budou její výrobky určeny.

Na míře úspěšnosti společnosti se velkou měrou podílí informační systémy (IS), různé analýzy a metody plánování a kontroly. Z toho důvodu se v současnosti zvyšuje zájem společností o moderní metody řízení, které napomáhají společnosti poznat sebe sama a zvýšit finanční hospodářskou výkonnost, aby byla společnost schopna v konkurenčním boji obstát. Je však třeba mít na paměti, že analytické metody a správné informace jsou pouze podkladem pro správná rozhodnutí, která musí učinit zkušený a znalý management.

V souvislosti se zdokonalováním řízení společností se v literatuře i praxi stále častěji objevuje pojem controlling. V literatuře není chápání tohoto pojmu zcela jednotné a tedy i v praxi se lze setkat s různým pojetím controllingu. Protože je každá společnost unikátní, je pro běžnou praxi velmi důležité, aplikovat controlling v závislosti na potřebách konkrétní společnosti. Jedno však mají všechny společnosti společné, controlling nemůže fungovat bez správně vedeného manažerského účetnictví (MÚ), které je zdrojem informací dále zpracovávaných controllingem.

Tématem práce jsou tedy úzce provázané problematiky MÚ a controllingu. Práce obecně pojednává o tom, co znamená pojem MÚ a v jakém vztahu je s finančním či daňovým účetnictvím. Dále je v práci definován pojem controlling a jeho vztah k manažerskému účetnictví. Podrobněji se práce věnuje vybraným nástrojům controllingu, které jsou dále aplikované na vybrané výrobky společnosti Bohemia Machine s.r.o. s cílem zjistit, která skupina výrobků je schopna společnosti přinést největší užitek.

Cíle práce tedy lze shrnout následujícím způsobem. Cílem práce v teoretické rovině je vymezení problematiky MÚ a controllingu a objasnění vztahu mezi nimi. Poté je obecný cíl zúžen na aplikaci vybraných controllingových nástrojů na výrobky konkrétní obchodní společnosti, za účelem stanovení významnosti jednotlivých skupin výrobků, na které se společnost orientuje, což má v budoucnu sloužit manažerům společnosti Bohemia Machine s.r.o. při stanovení optimálního výrobního programu společnosti.

Při zpracování práce byly použity metody deskripce, pozorování, analýzy, syntézy, dedukce a komparace.

2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Jak tvrdí Fibírová: „MÚ je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů“ (2015, s. 32).

Manažerské účetnictví představuje účetnictví vytvořené pro řízení a je tak jeho nedílnou součástí. Hlavním úkolem manažerského účetnictví je zkoumání, zjišťování, uspořádání a interpretace informací používaných pro:

- formulování strategií,
- plánovací a kontrolní činnosti,
- tvorbu rozhodnutí,
- optimalizaci využití zdrojů,
- zobrazení aktuálního stavu firmy vlastníkům akcionářům a dalším externím uživatelům,
- zobrazení stavu firmy zaměstnancům s důrazem na jejich aktivní úlohu v daném procesu,
- ochranu a zabezpečení aktiv.

Poskytuje tak potřebné informace pro správné rozhodování o chodu a dalším rozvoji společnosti managementem společnosti. Lze tedy říci, že zahrnuje všechny složky IS v podniku, tedy účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace, statistické šetření a rozborové metody. K naplnění tohoto cíle je potřeba provést úkony, které lze rozdělit do 3 základních skupin, tyto úkoly jsou propojeny a navazují na sebe. Základní skupiny úkonů jsou:

- zjišťování skutečných jevů a informací,
- kontrola těchto jevů, jejich rozbor a zpracování výstupních informací,
- příprava informací pro samotné rozhodování a následně stanovení úkolů vyplývajících z rozhodovacích procesů.

MÚ rozumíme soulad řízení a účetnictví. Z toho důvodu je potřeba znát a pochopit obě jeho základní složky, kterými je řízení a účetnictví. Jedině tak může MÚ naplnit svůj smysl (Čechová, 2006).

2.1 Pojem řízení

Pojem řízení je historickým pojmem, který provází lidstvo od počátku jeho vzniku. Je to velmi široký pojem, neboť se prolíná celými dějinami lidstva, na které se tak můžeme dívat jako na dějiny různých organizačních forem a určitých systémů řízení. Pokud chápeme pojem řízení ryze z ekonomického hlediska, vztahuje se výhradně k oblasti určité aktivity hospodářských subjektů, čili k výrobě, obchodu a službám. Jako každá jiná věda se i věda o řízení postupem času vyvíjí a obecné zákonitosti organizování a řízení jsou aktualizovány o nové poznatky, metody a principy. Jejich společným cílem je zdokonalovat proces řízení a vytvářet tak optimální zázemí k dosažení stanovených cílů (Synek, 2007).

Zásady řízení můžeme rozdělit do dvou směrů a to na technický a psychologický směr. Technický směr je zaměřen především na obecnou racionalizaci, technická řešení vazeb mezi výrobními prvky, na hledání technických faktorů rozvoje a optimalizaci průběhu výrobního procesu. K tomu je zapotřebí řada matematiko-ekonomických metod, jejichž rozvojem v oblasti řízení a organizace výroby se zabývá ekonomická disciplína zvaná ekonometrie. Psychologický směr zaměřuje svou pozornost na člověka jako podstatný výrobní prvek. Psychologické teorie věnují pozornost především otázkám motivace a vedení lidí k optimálnímu pracovnímu výkonu. Na rozdíl od technického směru, který pracuje s lidským faktorem jako s každým jiným technickým prvkem, psychologický směr rozvíjí specifické vlastnosti chování člověka v určitém sociálním postavení (Synek, 2015).

Základními úkoly řízení je (Čechová, 2006):

- zjišťování informací o určitém jevu, který vznikl a následné kontrolování tohoto jevu a jeho analyzování ve vztahu k jiným jevům,
- upozornění manažera na určité charakteristické rysy jevu a poskytnutí informací pro přijetí potřebných opatření,
- rozhodnutí o změně určitého jevu přijetím opatření a na základě těchto opatření stanovení úkolů do budoucna.

2.2 Pojem účetnictví

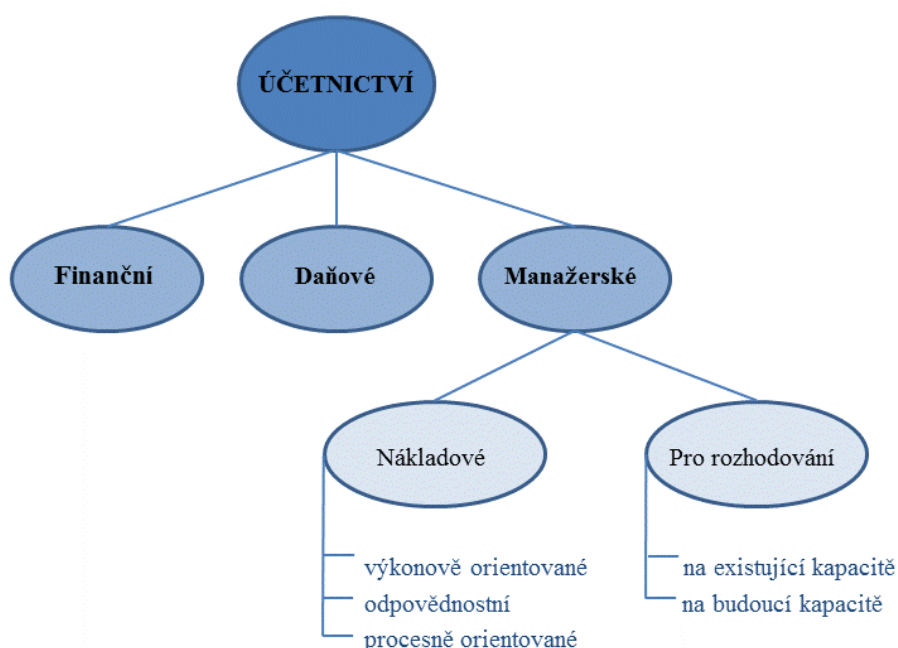
Jak tvrdí Müllerová: „Účetnictví lze charakterizovat jako uspořádaně vedené záznamy o hospodářských jevech, k nimž došlo ve sledovaném subjektu a které jsou zároveň informací o jeho majetku, zdrojích jeho financování, výsledku hospodaření a finanční situaci“ (2016, s. 16).

V minulosti sloužilo účetnictví pouze k zaznamenání určitých jevů a skutečností. Jeho cílem bylo uchovávání těchto jevů a skutečností po určitou dobu a v co nejvěrnější podobě. Postupem času se začalo využívat informací z účetnictví k řízení společnosti a účetnictví tak začalo plnit kromě funkce zaznamenávání jevů a skutečností i funkci nástroje řízení. V současnosti uživatelé účetnictví požadují, aby jim poskytovalo potřebné informace za uplynulé i budoucí období. Moderní pojetí účetnictví je již daleko širší než původní pojetí. Ačkoliv není zcela přesně definováno, vyznačuje se určitými znaky, kterými jsou (Čechová, 2006):

- účetnictví vždy vychází ze zjištění určitých skutečností a jejich zaznamenání,
- zaznamenané skutečnosti musí být správné a z toho důvodu musí být správnost informací ověřena,
- informace se třídí a sumarizují podle určitých hledisek,
- zaznamenáním skutečností vznikají určité informace, ty slouží jako podklad pro rozbor a hodnocení situace,
- výsledky rozboru slouží jako podklad pro rozhodování a stanovení úkolů na další období.

Současnou tendencí je rozdělovat způsob zobrazení podnikatelského procesu podle toho, kdo je uživatelem informací z účetnictví a jaké rozhodovací úlohy řeší. Dochází tak k rozdělení účetního systému do skupin. Toto rozdělení je zobrazeno na obrázku č. 2.1 (Král, 2010).

Obr. 2.1 Rozčlenění účetnictví podle jeho uživatelů



Zdroj: Král (2010, s. 25)

Zatímco finanční účetnictví (FÚ) a daňové účetnictví (DÚ) slouží především potřebám externích uživatelů, MÚ je určeno k řízení účetní jednotky, je tak využíváno vnitřním prostředím společnosti (Čechová, 2006).

2.2.1 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví (NÚ) tvoří základní část MÚ. NÚ poskytuje informace pro zajištění prvních dvou fází rozhodovacího procesu. V první fázi se účetnictví orientuje především na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů. Přičemž náklady a výnosy přiřazuje nejprve k prodávaným finálním výkonům a poté je rozděluje z hlediska vazby k jednotlivým procesům, činnostem a útvarům. Ve druhé fázi jsou rozdělené skutečné náklady porovnány s plánovanými náklady. Zjištěné odchylky jsou pak podkladem pro krátkodobé a střednědobé řízení.

Hlavním cílem NÚ je poskytnout podklady pro řízení reprodukčního procesu v okamžiku, kdy již bylo rozhodnuto o základních parametrech tohoto procesu. To znamená v případě, kdy má management společnosti jasné představy o svých zákaznících, o žádoucím objemu a struktuře výrobků a způsobu jejich výroby, o potřebných výrobních kapacitách, o externích zdrojích potřebných pro zajištění výroby a prodeje a o dodavatelích poskytujících tyto zdroje. Tyto představy managementu musí být zároveň konkretizovány a vyjádřeny v číslech a to

v podobě požadovaných výnosů z prodeje a nákladů na prodej, zisku, výnosnost vlastního kapitálu a dalších. Jsou tak vymezeny cíle společnosti vztahující se k finanční pozici společnosti, k její výkonnosti a schopnosti produkovat a rozdělovat finanční prostředky.

V minulosti bylo NÚ tradičně koncipováno buď jako výkonově orientované účetnictví nebo jako odpovědnostně orientované účetnictví. Vzhledem k podstatným změnám v podmínkách podnikání, které se projevují zdůrazněnou potřebou koordinovat dílčí podnikové aktivity, činnosti a procesy, které probíhají napříč jednotlivými odděleními, se rozvíjí procesně orientované NÚ. Hlavní cíl procesně orientovaného NÚ spočívá v poskytování podkladů pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých prvků. Hlavním cílem NÚ je odpovědět na otázku, jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky dílčích nebo finálních výrobků a služeb společnosti. Existuje úzký vztah mezi výkonovým účetnictvím a kalkulacemi výkonů. Úkolem odpovědnostně orientovaného účetnictví je odpovědět na otázku, jak přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary k celopodnikovým výsledkům. Odpovědností účetnictví se tak snaží stanovit, jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů společnosti (Král, 2010).

2.2.2 Účetnictví pro rozhodování

O účetnictví pro rozhodování hovoříme v situaci, kdy NÚ přerůstá do MÚ. Snahou MÚ je v této fázi rozšířit poskytované informace o takové, které umožňují vyhodnotit různé možnosti, jakým směrem by se mohla společnost rozvíjet v budoucnu. Takovéto informace jsou tak pro management využitelné nejen pro běžné řízení výkonů, útvarů a procesů ve společnosti, v případě, že již bylo rozhodnuto o základních parametrech podnikání, ale také pro rozhodování o jejich budoucím průběhu.

Zatímco NÚ využívá sice modifikovaně aplikované, ale stále tradiční účetní metody, z hlediska účetnictví pro rozhodování se dostává tradičně orientovaný účetní systém do rozporu s požadavky managementu na včasnost a originalitu podkladů pro rozhodování. Ačkoliv účetnictví pro rozhodování navazuje na NÚ, je jeho cílem spíše než úplné zobrazení podnikatelského procesu, účelný výběr informací z FÚ, DÚ, NÚ a dalších složek IS společnosti i okolí společnosti. Úkolem těchto informací je vytvoření co největší škály podkladů pro manažerské rozhodování.

Každé rozhodnutí je originální a tedy i informativní podpora pro jednotlivá rozhodnutí musí být specifická. Ačkoliv je každé rozhodnutí originálem, lze najít pro různá rozhodnutí

společné rysy, ať už hovoříme o jejich řešení nebo o podkladech pro jejich řešení. Aby bylo možné využít účetního systému pro poskytování informací pro budoucí rozhodování, je potřeba zobecnit rozhodovací úlohy a rozčlenit je do skupin podle informací, které jsou potřebné pro jejich řešení. V souvislosti s tím lze tak rozdělit rozhodovací úlohy do dvou skupin, a to na rozhodování na existující kapacitě a rozhodování o budoucí kapacitě.

Charakteristickým rysem úloh na existující kapacitě je fakt, že minulé rozhodnutí o vytvoření takové kapacity vedlo ke vzniku umrtvených fixních nákladů, jimž se lze vyhnout pouze v případě, že bude rozhodnuto o zrušení této kapacity a vyhnutelných fixních nákladů, jejichž úroveň bude v určitých intervalech využití této kapacity neměnná. Takovéto náklady jsou nevýznamné pro celou řadu rozhodnutí a z toho důvodu je potřeba tyto náklady oddělit od variabilních nákladů, které ovlivňuje stupeň využití kapacity, a jsou tedy pro rozhodovací úlohy relevantní. Řešení úloh o budoucí kapacitě vychází z předpokladu, že se životnost současné, konkrétně zaměřené kapacity blíží ke konci, dosavadní kapacita je nedostatečná nebo příliš rozsáhlá a je potřeba ji obnovit, rozšířit, zúžit nebo restrukturalizovat (Král, 2010).

2.3 Vztah mezi finančním, daňovým a manažerským účetnictvím

FÚ slouží k poskytování věrohodné informace o finanční situaci a hospodaření společnosti a k sestavování pravdivých a věrných výkazů pro různé uživatele. Ve FÚ jsou sledovány náklady a výnosy z hlediska společnosti jako celku. V Evropě je FÚ často přizpůsobováno daňovým potřebám, což může narušovat jeho základní informativní poslání. FÚ se orientuje na minulost a pracuje tak převážně s minulými čísly (Schiffer, 2009).

DÚ se v Evropě a podmínkách České republiky prolíná s FÚ. Následkem tohoto propojení je značný dopad daňových pravidel a zákonů na účetní postupy FÚ, a dochází tak ke značnému zkreslení údajů uvedených ve výkazech FÚ. Naopak v USA je DÚ od FÚ striktně odděleno a je vedeno specialisty zabývajícími se daňovým právem (Petřík, 2009).

Obsah účetnictví je potřeba rozlišovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a pro řešení jakých rozhodovacích úloh účetnictví slouží. Zatímco FÚ zachycuje v účetních knihách skutečné jevy a provádí finanční kontroly a analýzy pro potřeby externích uživatelů, MÚ zjišťuje skutečné jevy a informace pro potřeby vnitropodnikového řízení. Prováděné analýzy jsou mnohdy pro FÚ i MÚ totožné, ne všechny jsou však pro externí uživatele využitelné (Čechová, 2006).

MÚ je spjato s požadavkem primární podřízenosti pro potřeby managementu společnosti. Při jeho srovnání s FÚ je tak potřeba zdůraznit jeho obsahově rozdílné pojetí, které se projevuje především dvěma odlišnostmi. První odlišností je, že MÚ může vycházet z jinak stanovených aktiv a pasiv, než jak jsou stanovena ve FÚ na základě obecné uznávaných zásad. V rozvaze MÚ, tak mohou být vykázány složky, které se v rozvaze FÚ nevykazují. Příkladem může být vykázání stavu a změn materiálu přijatého ke zpracování, evidenčně sledovaných obalů, dlouhodobých pohledávek a závazků z titulu leasingových splátek nebo majetku pořízeného formou finančního leasingu. Druhou významnou odlišností MÚ od FÚ je, že aplikuje výrazně více oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování. Zatím co FÚ využívá ocenění pomocí historických cen, MÚ se řídí zásadou, že „historické informace mohou být špatným rádcem do budoucna“ a využívají spíše ocenění na bázi předem stanovených veličin, reprodukčních cen a na bázi oportunitních nákladů a výnosů (Král, 2010).

Za hlavní zaměření MÚ lze považovat obsah, strukturu a podrobnost poskytovaných informací o nákladech, výnosech a jejich rozdílu. Od FÚ se tak odlišuje nejen obsahovým vymezením nákladů a výnosů, ale zejména poskytováním podrobnějších informací o jejich vnitřní struktuře a členění. Tabulka č. 2.1 znázorňuje základní obsahové odlišnosti FÚ a MÚ (Král, 2010).

Tab. 2.1 Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

Charakteristika	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Příjemce informací	vlastníci, věřitelé, externí subjekty	vedoucí pracovníci na všech úrovních
Orientace na období	minulost	současnost a budoucí vývoj
Účel	věrné a poctivé zobrazení majetku, závazků a finanční výkonnosti podniku	podrobné informace pro ekonomické řízení společnosti
Předmět	externí vztahy podniku a jeho okolí	interní vztahy mezi útvary a jejich procesy
Podrobnost informací	souhrnné údaje za celou společnost	detailní informace o jednotlivých oblastech
Rozsah poskytnutých informací	tendence skrývat některé důležité informace, především faktory ovlivňující výsledky	široce strukturované a podrobné informace o výsledcích
Délka účetního období	zpravidla roční účetní období	měsíční, případně i častější uzávěrky
Oceňovací principy	především historické ceny	různé oceňovací principy
Variabilita principů	existuje jediný způsob zobrazení v účetnictví	různé varianty zobrazení v účetnictví v závislosti na typu rozhodovací úlohy

Zdroj: Hradecký, 2008

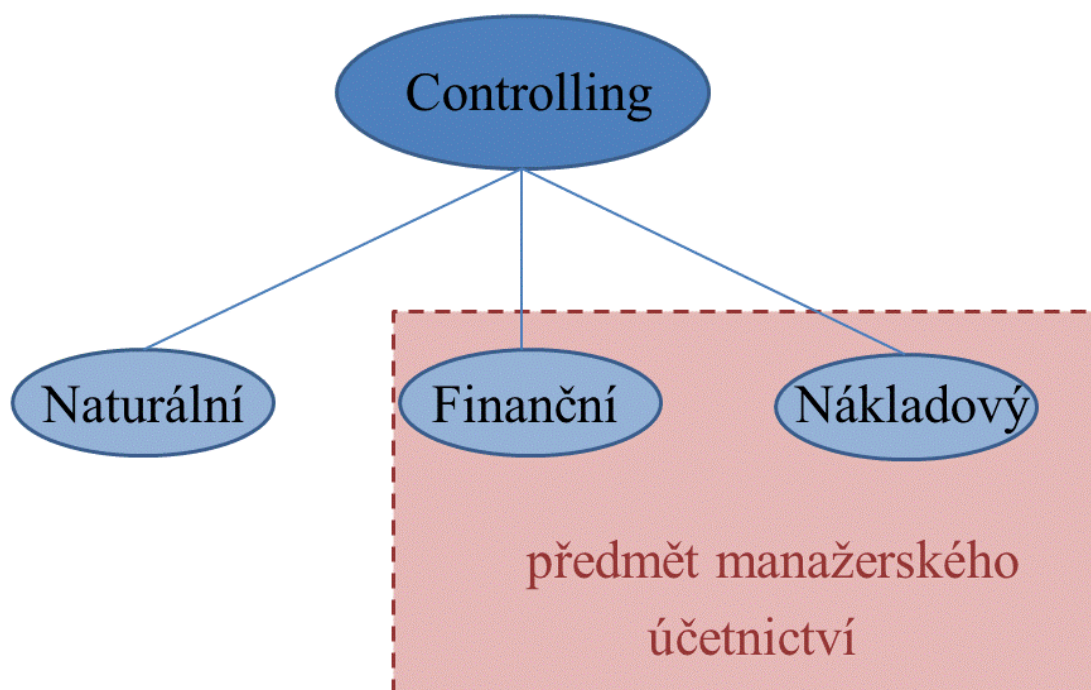
Předchozí text klade důraz na potřebu odlišovat informace FÚ a MÚ, na druhé straně je ale stejně důležité, aby na sebe informace těchto účetnictví navazovaly. Není tedy žádoucí, aby FÚ a MÚ byly striktně odděleny, naopak je důležité, aby manažerské účetnictví využívalo a zpracovávalo data pocházející z FÚ (Eschenbach, 2012).

2.4 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Controlling je s MÚ úzce svázán, neboť zpracovává informace z MÚ a poté je prezentuje managementu pro jeho rozhodování. Mimo to využívá controlling informace z MÚ ke koordinaci všech funkcí systému řízení. Lze tedy říci, že MÚ je páteří IS pro řízení na bázi controllingu.

Zatímco se informační podpora controllingu zaměřuje na informace jak hodnotového charakteru, tak informace charakteru nepeněžního, MÚ se orientuje ryze na informace, která mají hodnotový charakter. Toto tvrzení je znázorněno na obrázku č. 2.2.

Obr. 2.2 Vztah manažerského účetnictví a controllingu



Zdroj: Král (2010, s. 36)

Při hledání rozdílu mezi controllingem a MÚ z hlediska fází rozhodovacího procesu, si lze povšimnout, že controlling zdůrazňuje zejména tu část informací, která je určena pro řízení, kdežto MÚ klade důraz na potřebu manažerů získávat informace pro rozhodování o budoucnosti. Zde je opět patrná velká provázanost controllingu a MÚ, neboť stanovení kvalitních cílových informací žádoucího stavu vyžaduje, aby IS poskytoval podklady pro co nejlepší zhodnocení variant budoucího vývoje.

Pokud hledáme rysy, které controlling a MÚ spojují, pak lze za hlavní společný znak považovat chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje. Potvrzením této skutečnosti je fakt, že postupná konkretizace strategických cílů společnosti a analýza odchylek vychází především z informací uvedených v pravdivě zpracovaných účetních výkazech (Král, 2010).

2.5 Zobrazení nákladů, výnosů a zisku z hlediska manažerského účetnictví

Tato kapitola pojednává o požadavcích, které manažeři kladou na zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví.

S růstem složitosti podnikatelského procesu rostou nároky na jeho řízení, které s sebou nesou i požadavek na zajištění koncipovaných a podrobnějších informací. Tento požadavek se projevuje v MÚ ve dvou základních a vzájemně spjatých rovinách, a to:

- v nárocích na obsah, strukturu a hlavní orientaci MÚ,
- ve vztahu MÚ k FÚ a DÚ.

Hlavním rysem, který odlišuje MÚ od FÚ je jeho obsah, struktura a podrobnost poskytovaných informací o nákladech, výnosech a jejich rozdílu (Schiffer, 2009).

2.5.1 Náklady

MÚ chápe náklad, jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů souvisejících s ekonomickou činností.

Náklady představují střed zájmů MÚ, které má za úkol hospodářským způsobem plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady, které spadají do daného účetního období. Ty jsou porovnávány s příslušnými výkony, což slouží k výpočtu provozního výsledku hospodaření.

Existuje několik způsobů, jak členit náklady. Z hlediska MÚ je třeba na náklady pohlížet ze dvou hledisek a to z hlediska druhu a z hlediska účelu. Rozlišování nákladů z hlediska druhu je důležité především pro FÚ, kdežto rozlišení nákladů z hlediska účelu, je základem kalkulace vlastních nákladů výkonů a je úzce spjata s cenovým rozhodováním (FIBÍROVÁ, 2015).

Druhovému členění nákladů

Ne všechny náklady lze druhově členit. Mezi náklady, které lze členit podle druhů řadíme náklady:

- prvotní,
- externí,
- jednoduché.

Externí náklady jsou takové náklady, které vstupují do dané činnosti zvenčí, vznikají tedy spotřebou výrobků, práce a služeb jiných subjektů. Nemohou to být náklady vznikající uvnitř

podniku ve výrobním procesu, v takovém případě bychom hovořili o interních nákladech. Mezi externí náklady řadíme například:

- spotřebu nakupovaných prostředků, jako například materiál, energie, polotovary,
- spotřeba nakupovaných výkonů, tedy dodavatelským způsobem zajišťované služby,
- mzdové náklady a s nimi související,
- opotřebení nakoupeného dlouhodobého majetku přímo souvisejícího s danou aktivitou.

Prvotními náklady rozumíme takové náklady, které se objevují v dané činnosti poprvé. Předmětem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím. Prvotní náklady jsou rovněž náklady externími. Nemohou být náklady interními, protože pokud hovoříme o interních nákladech, jde o náklady, které se projevují podruhé a jsou vytvořeny spotřebou nákladů prvotních.

Jednoduché náklady jsou takové, které nelze rozlišit na jednodušší složky, z kterých se skládají, jsou tedy vyjádřeny pouze jednou položkou. Lze říci, že jednoduché náklady jsou náklady externími a zároveň, protože vstupují do procesu prvotně, prvotními. Komplexní náklady jsou pak náklady složené z více prvků, které jsou různě kombinovány v rámci společnosti podle toho, kde jsou spotřebovány a jde tedy zároveň o druhotné náklady.

Druhové členění nákladů je členění nákladů z hlediska druhů vynaložených zdrojů. Podle nákladových druhů členíme náklady na:

- náklady představující spotřebu hmotných statků (např. spotřeba materiálu a energie),
- náklady na spotřebu prací a služeb externích subjektů, dopravné, opravy a udržování dodavatelským způsobem, ekonomické a právní služby,
- mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění a další náklady související s prací zaměstnanců,
- odpisy,
- náklady vázané na konkrétní peněžní úhrady (např. úroky, pojistné).

Základním významem členění druhových nákladů pro externí i interní uživatele účetních informací je, že náklady takto členěné podávají informace o celkové výši peněžních prostředků vynaložených na danou aktivitu, a to v určitém logickém členění. Toto členění je podstatné při sledování přiměřenosti vydaných prostředků na jednotlivé nákladové druhy

a podávání informací o hospodárnosti a účinnosti vynaložených ekonomických zdrojů. Druhově členění dále znázorňuje vztah mezi potřebou určitých položek a výší zdrojů na jejich pořízení, zajišťuje soulad mezi aktivitami zajišťujícími zdroje a aktivitami uskutečňujícími hlavní činnost podniku a umožňuje shrnout informace za různé asymetrické celky. Jeho nevýhodou je, že nesumarizuje náklady podle činností podniku. Druhově členěné náklady jsou podkladem pro zpracování výkazu zisku a ztráty (Čechová, 2006).

Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je v kompetenci vnitropodnikového účetnictví a slouží jako podklad pro účtování ve FÚ. Členění nákladů z hlediska účelu vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Cílem tohoto členění je zjistit, zda společnost náklady spoří nebo překračuje, čímž je kontrolována hospodárnost vynakládaných nákladů.

Účelové členění nákladů může probíhat na různých úrovních podrobnosti. V první úrovni se náklady člení na náklady vynaložené na hlavní podnikatelskou činnost a pomocné a servisní náklady. Dále jsou členěny z hlediska toho, zda jsou vynaloženy na výrobu výrobků, prodej zboží, poskytnutí služby nebo jinou činnost. Poté se podrobněji člení podle jednotlivých operací, procesů a aktivit. Je důležité, již při vzniku nákladu, vědět, k jakému účelu bude náklad vynaložen, jinak je nesmyslné jej vynakládat.

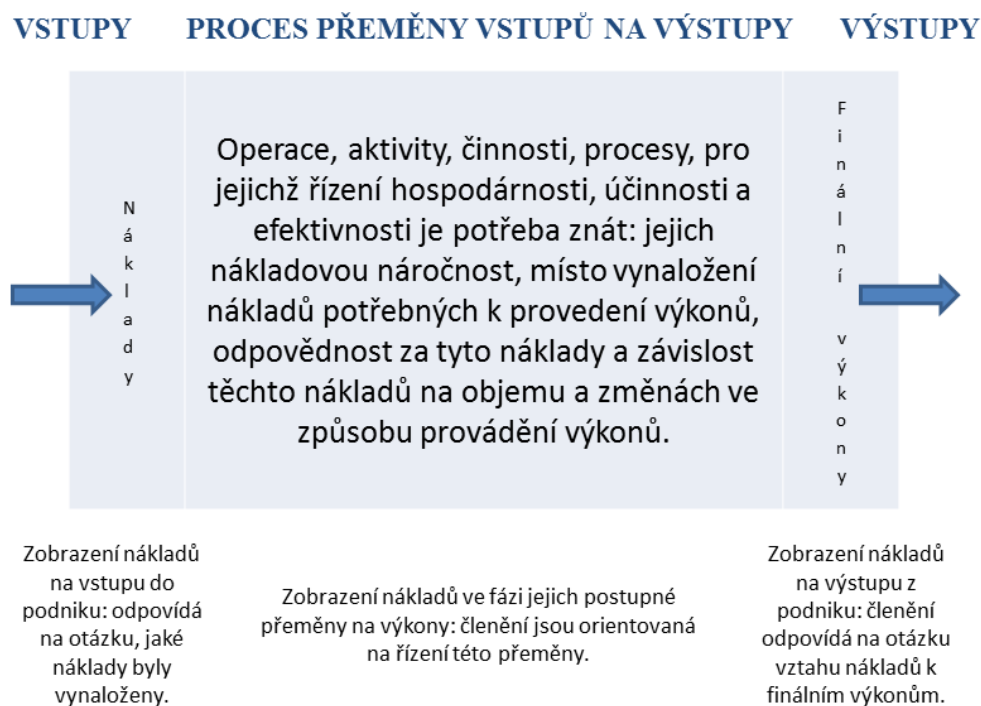
Z hlediska účelnosti jsou náklady sledovány buď po linii výkonů, nebo po linii útvarů. Při sledování nákladů ve vztahu k výkonům, je sledován především proces uskutečňování výkonů a náklady a výnosy vztahující se k těmto výkonům. Pokud jsou sledovány náklady ve vztahu k útvarům, vztahují se náklady a výnosy k místu jejich vzniku, pak se náklady a výnosy sledují z hlediska odpovědnostního. Při členění nákladů z hlediska účelnosti ve vztahu k výkonům rozlišujeme následující typy nákladů:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady, které byly bezprostředně vyvolány technologií,
- náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti,
- náklady přímé a nepřímé,
- náklady jednicové, které se váží přímo k jednotce dílčího výkonu a režijní, které souvisí s technologickým procesem jako celkem.

Členění nákladů ovlivňuje obsah a strukturu manažerského účetního systému. Ačkoli jsou konečným výstupem vynaložení nákladů finální výkony, princip účelovosti nákladů

prostupuje celým procesem přeměny nákladů na finanční výkony. Obrázek č. 2.3 znázorňuje nejdůležitější úkol a cíl MÚ, kterým je zobrazení nákladů ve fázích transformace a výstupu (Čechová, 2006).

Obr. 2.3 Průběh nákladů podnikatelským procesem



Zdroj: Král (2010, s. 58)

Je-li hlavním cílem manažerského nákladového účetnictví zjišťování a kontrolování nákladů ve vztahu k výkonům, náklady v útvarech se sledují ve skutečné výši a s primárním zřetelem na místo vynaložení nákladu. Z členění nákladů podle místa vzniku lze odvodit přímý nebo nepřímý vztah nákladů k výkonům nebo dílčím částem výkonů, které daný útvar provádí. To vyhovuje potřebám řízení nákladů po linii výkonů, ale naopak může být komplikací pro řízení nákladů podle odpovědnosti vnitropodnikových útvarů za jejich vznik, které vyžaduje rozčlenění nákladů podle toho, zda útvar odpovídá za vznik nákladu a zúčtování vnitropodnikových výkonů předávaných mezi jednotlivými útvary na úrovni předem stanoveného ocenění. Systém MÚ je v tomto případě orientován na potřeby sledování skutečných nákladů prováděných výkonů.

V opačném případě, kdy je hlavním cílem manažerského nákladového účetnictví zjišťování přínosu jednotlivých vnitropodnikových útvarů pro celkové podnikové výsledky, je jeho základem rozčlenění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. V takovém případě je obtížnější sledovat souvislost mezi skutečně prováděnými výkony a k nim připadajícími

náklady. Pro vyjádření přínosů odpovědných středisek na celopodnikové výsledky musí být výkony oceněny na předběžně stanovené úrovni, a to z toho důvodu, že je zapotřebí odlišit přínosy předávajícího a přijímajícího odpovědného střediska. Naopak pokud chceme vyjádřit reálné náklady výkonů, musí být výkony oceněny na úrovni skutečných nákladů, které byly pro získání výkonu vynaloženy (Hermann, 1999).

Kapacitní členění nákladů

Kapacitní členění nákladů je předmětem MÚ a nákladového controllingu. Toto členění spočívá v rozdělení nákladů na fixní a variabilní náklady. Fixní náklady jsou takové, které se se změnou produkce nemění, mění se pouze skokově, při pořízení nové výrobní kapacity. Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu produkce. Z dlouhodobého hlediska jsou všechny náklady považovány za variabilní. Takové třídění nákladů slouží jako podklad, pro řízení společnosti pomocí optimalizace celopodnikové marže (Hermann, 1999).

2.5.2 Výnosy a výsledek hospodaření

Výnosy představují pro společnost výstupy. Výnosy slouží k vyjádření výkonnosti společnosti, neboť vyjadřují hodnotu realizovaných výkonů.

Z hlediska MÚ jsou výnosy rozdělovány na interní a externí výnosy, přičemž předmětem MÚ jsou především výnosy interní. Externími výnosy rozumíme ty, které vykazuje společnost jako celek, a které tedy představují realizaci výrobků a služeb na trhu. Kdežto interní výnosy nebo také vnitropodnikové výnosy jsou vykazovány mezi středisky a jsou výsledkem spolupráce a návaznosti činnosti jednotlivých středisek, kdy dochází k předávání materiálu, polotovarů a hotových výrobků mezi středisky. MÚ používá pro stanovení interních výnosů vnitropodnikové ceny, ty si stanovuje sám management společnosti a neexistuje tak jednotný způsob, pro jejich stanovení. V praxi se používá vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky, vnitropodniková cena odvozená z úrovně tržní ceny, vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů, vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů nebo vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky (Hradecký, 2008).

Interní výnosy je pro účely MÚ potřeba rozdělit z hlediska středisek, ve kterých tyto výnosy vznikly. Vnitropodnikové výnosy se tak dále rozdělují na výnosy výrobních středisek a výnosy zásobovacího a správního střediska. Výnosy výrobních středisek jsou představovány jejich provedenými výkony včetně těch výkonů, které nejsou dosud dokončené. Výnosy zásobovacího a správního střediska zahrnují služby poskytované těmito středisky ostatním

střediskům. Výkony zásobovacího a správní střediska se oceňují pevnými sazbami stanovenými kalkulacemi nebo pevnou částkou uvedenou v rozpočtech.

Důležitým aspektem ovlivňujícím výnosnost jednotlivých středisek je současná snaha společností minimalizovat výši daňové povinnosti. Z toho důvodu dochází k co nejnižšímu ocenění nedokončené výroby, tak aby zvyšovala základ daně pouze minimálně. Vzhledem k tomu, že každá nedokončená výroba dojde do fáze dokončení a prodeje, bude muset být daň v budoucnu stejně zaplacená, ale jelikož se hodnota peněz snižuje, v budoucnu bude tato daňová povinnost reálně nižší. V případě takového oceňování nedokončené výroby mohou vznikat problémy při kalkulačních propočtech.

Účetní systémy vždy vyústí ve zjištění výsledku hospodaření, ten znázorňuje vztah mezi náklady a výnosy. Z pohledu MÚ jde o komplexní veličinu, kterou je potřeba dále analyzovat z hlediska jejího vzniku. Česká účetní soustava používá třídění nákladů a výnosů podle nákladových druhů, to však směšuje některé důležité informace. Z hlediska MÚ je vhodnější použít účelové třídění nákladů, protože pro účely řízení společnosti je významné dávat do souvislosti náklady a výnosy rozlišené podle výkonů nebo činností. A to z toho důvodu, že takovéto členění umožňuje zjistit, které činnosti společnosti jsou ziskové, a které naopak ztrátové. Úkolem tak je, spojit v účetnictví tyto dvě možnosti třídění nákladů a výnosů (Lazar, 2012).

2.6 Controlling

Controlling je v dnešní době důležitou součástí řízení podniku, tedy organizací, ve kterých pracují lidé a které jsou plánovitě řízeny pro plnění cílů. V praxi je výraz controlling většinou chápán jako kontrola. Tento překlad je však příliš úzký, neboť controlling je nástroj řízení podniku, který překračuje funkční rámec klasického řízení, jehož úkolem je podpora managementu společnosti při jeho rozhodování (Vollmuth, 1998).

Aby se controlling mohl rozvíjet, je potřeba aby měl určitou úlohu a vykazoval omezený a měřitelný přínos při řešení daných problémů, byl teoreticky fundován v moderní nauce o podnikové ekonomii a byl trvale pozitivním přínosem při řešení praktických problémů společností. Z toho důvodu nestačí pouze popsání problémů či nástrojů, ale je třeba stanovit, jak jednat v praxi a jaké jsou následky nedodržení takového jednání v konkrétních případech.

Důležité je zdůraznit, že controllingem se nerozumí kontrola nýbrž kontrola je součástí controllingu, který mimo ní zahrnuje ještě vytvoření plánů, jak se bude daná oblast dále

vyvíjet a návrh opatření pro regulaci a řízení dané oblasti. Kontrola zahrnuje pouze určení oblasti, která bude kontrolována, stanovení plánovaných a zjištění skutečných hodnot a jejich porovnání, analýza případných zjištěných odchylek a důvodů jejich vzniku. Komparaci významu pojmů controlling a kontrola znázorňuje tabulka č. 2.2 (Horváth, 2009).

Tab. 2.2 Komparace pojmů controlling a kontrola

Kontrola	Controlling
orientace na minulost	orientace na budoucnost
porovnání s normou platnou v minulosti	analýza minulosti s ohledem na budoucí vývoj
hledání nedostatků v minulosti	analýza odchylek a prognóza budoucího vývoje
retrospektivní závěry k minulým odchylkám	opatření pro budoucí vývoj

Zdroj: Eschenbach, 2000

2.6.1 Vymezení pojmu controlling

Pojem controlling je odvozen z anglického slova control. Jelikož má slovo control několik významů, jako například řídit, regulovat, kontrolovat dohlížet, plánovat, má controlling více podob a plní různé funkce a to i přesto, že controlling je v praxi používán již desítky let.

Ve starších přístupech byl controlling považován za princip řízení podniku a byl téměř totožný s řízením podniku. V takovém případě však controlling nezahrnoval podporu managementu controllingem, ale byl nástrojem pro vedlejší řízení, které stálo vedle formálně používaného řídicího orgánu. Navíc docházelo k přetíženosti orgánů controllingu úkoly, jejich nadměrnému pracovnímu zatížení, to vedlo ke snížení efektivity a účinnosti controllingu. Z tohoto důvodu nelze zaměňovat controlling a řízení podniku (Eschenbach, 2000).

V současné době se lze setkat s různými definicemi controllingu, přičemž z definic v oblasti podnikové ekonomiky vyplývá, že controlling slouží k řízení a regulaci systémů a procesů. Pro controlling je důležité, aby působil efektivně a účinně a aby tak přinášel podniku určité výkony a užitek. Controllingem tak rozumíme určitý systém moderního řízení podniku, který je orientovaný na budoucnost. Jak tvrdí Synek: „*Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevují nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření*“ (2007, s. 401).

Controlling v jednotlivých organizacích se liší především proto, že každá organizace funguje za jiných situačních podmínek, na controlling dané společnosti má tak vliv především (Weißmann, 2005):

- zda jde o ziskovou nebo neziskovou společnost,
- jaké je okolí společnosti a jeho požadavky na organizaci,
- v jaké fázi životního cyklu se společnost nachází,
- jaká je podniková kultura organizace,
- jakým způsobem je controlling použit.

2.6.2 Cíle a zásady controllingu

Cíle controllingu jsou základním stavebním kamenem a zároveň důvodem, proč vybudovat systém controllingu. Hlavním cílem controllingu je podpora managementu v jeho pokusech vytvořit schopnost trvalého života podniku a operativnosti.

Operativností se rozumí opatření, která slouží k využívání potenciálu úspěchu. Těmito opatřeními může být účinné osobní nasazení, cílený rozvoj nového managementu, intenzivní zpracování nově otevřených trhů, jednání se zákazníky o prodejních cenách (Eschenbach, 2000).

Aby byla společnost životaschopná, musí být dosaženo následujících cílů řízení:

- schopnost anticipace,
- schopnost adaptace,
- schopnost koordinace,
- schopnost proveditelnosti plánů.

Schopnost anticipace říká, že úkolem controllingu je včasné poskytnutí aktuálních, srozumitelných informací o možných budoucích změnách okolí podniku. Schopnost adaptace pracuje s předpokladem, že controlling zajišťuje aktuální a vhodné informace o změnách, které již byly provedeny ať uvnitř nebo v okolí podniku. Schopnost koordinace zahrnuje starost controllingu o schválení cílů a jednání v dílčích systémech podniku. Schopnost proveditelnosti plánů pak stanovuje, aby se podnik staral, aby byly v podniku prosazeny strategické a operativní plány, taktéž i plánované záměry a projekty.

Tyto cíle řízení nezajišťuje pouze controlling, ale je zapotřebí použít i jiných nástrojů řízení. Za dosažení cílů nese odpovědnost management, controlling tak plní funkci management doplňující. Moderní controlling pracuje s 5 hlavními zásadami, pokud jsou tyto

zásady dodržovány, pak controlleři jednají s pečlivostí řádných controllerů. Těmi zásadami jsou:

- zásada hnací a brzdící síly,
- zásada objektivit,
- zásada včasného jednání,
- zásada rovnováhy mezi normativním, strategickým a operativním controllingem,
- zásada dokumentace.

Zásada hnací a brzdící síly pracuje s předpokladem, že controlleři nesou spoluodpovědnost za řízení společnosti. Controlleři mají zpravidla odbornou způsobilost a řídicí pracovníci zpravidla disponují kompetencí ji prosadit. Zásada říká, že controlling by měl mít v procesech rozhodování managementu funkci zpětné vazby. Předpokladem této zásady je, že controlleři mají volné pole působnosti při působení na rozhodnutí managementu. Obě role controllingu, ať už jde o roli hnací síly nebo roli brzdící síly mají aktivní funkci při podpoře managementu, ale zároveň musí v určitých situacích argumentovat a jednat rozdílně. Pokud si je management vědom rizika, obává se rizika a jedná proto opatrně, pak by se měl controlling orientovat na inovace a příležitosti. V tomto případě plní controlling funkci hnací síly, která projekty společnosti pohání. V opačném případě, kdy je management společnosti spíše orientován na riziko a příležitosti, musí se controlling zaměřit na riziko a kontrolu. Controlling zde pak má funkci brzdící síly a tedy kriticky hodnotí plánované cíle a brzdí management před jeho ukvapenými rozhodnutími.

Zásada objektivit se vztahuje na chování controllingu a jeho způsob práce a předkládá, jak má postupovat, aby byly jeho návrhy transparentní. Dle této zásady má controlling probíhat objektivně. Objektivitou ve vztahu ke controllingu se rozumí objektivita jako:

- empiricky stanovený poznatek (vychází se z ověřených a vyzkoušených znalostí, platných teorií, hypotéz a přijatých tezí),
- výsledek kontroly mezi různými interdisciplinárními perspektivami (sleduje se komplexní stav, dříve než je rozhodnuto, analyzují se vedlejší účinky na okolí),
- použití vědeckých metod (systematická, důkladná a srozumitelná struktura a reprodukce controllingu),
- koncentrace na údaje a fakta (je neobjektivní ignorovat či zlehčovat problémy),
- volnost hodnot (potřeba označit vlastní a subjektivní názory),
- vnitřní subjektivita (potřeba kontrolovat a reprodukovat výsledky činnosti controllingu třetími stranami).

Včasné jednání znamená řešení problémů k určitému okamžiku. Stěžejním bodem zásady včasného jednání je úsilí o prevenci a včasnou přípravu, která by se co nejméně odlišovala od nepředvídatelných priorit zákazníků controllingu. Zákazníky controllingu se rozumí dozorčí orgány, řídicí pracovníci všech úrovní, výkonní pracovníci jednotlivých oborů a externí pracovníci. Úkolem controllingu dle této zásady je tedy včas rozpoznat, co je zapotřebí udělat. Je důležité neztratit vlivem časové tísně nebo okolností možnost jednat a zachovat tak možnost rozhodovat nezávisle. Tato zásada může být zajištěna například zřízením a provozováním systému včasného podání informací, včasným získáváním předběžných informací a jejich včasným zpracováním, prováděním opatření pro získání vlastního prostoru a času pro jednání, řízením se obecně platnou zásadou „co můžeš udělat dnes, neodkládej na zítra.“

Zásada rovnováhy mezi normativním, strategickým a operativním controllingem vyžaduje, aby agendy normativního a strategického controllingu byly považovány za stejně důležité jako operativní a byla věnována srovnatelná pozornost na vývoj a prosazování hodnot a strategií, jako na stanovení a plnění cíle, a aby byly kontrolovány a v případě potřeby diskutovány účinky operativních rozhodnutí na normativní a strategické postavení podniku. Organizace je říditelná a životaschopná pouze v případě, že mají oblasti normativního strategického a operativního controllingu zhruba stejný význam.

Zásada dokumentace ukládá požadavek na dokumentování všech kroků procesu controllingu a jeho výsledky, přičemž je třeba je uchovávat v písemné podobě a to systematicky, přehledně a kompletně. Důvodem aplikace této zásady je dokumentování potřeb controllingu, získání dokladů a důkazů pro argumentaci controllerů, získání podkladů pro kontrolu dodržování ostatních zásad, kontrolu práce controllerů, přípravu rozhodnutí controllerů a zpětnou kontrolu a sebekontrolu zúčastněných a ke zvýšení kvality rozhodnutí (Eschenbach, 2012).

2.6.3 Funkce controllingu

Činnost controllingu lze rozdělit do 4 základních oblastí, těmi jsou (Eschenbach, 2000):

- controlling jako systém doplňující řízení podniku,
- koordinace,
- inovace,
- informace.

Controlling jako systém doplňující řízení podniku

Pokud hovoříme o controllingu jako systému, který doplňuje řízení podniku, slouží k objasnění účelu, úloh a institucí controllingu pomocí funkcí řízení podniku, kterými jsou hlavně plánování, rozhodování, koordinace, motivování, informování a kontrolování. V této oblasti vykonává controlling činnosti pro řízení a podporuje management při plnění dříve stanovených úloh.

Mezi funkce controllingu v této oblasti patří podpora řízení službami vedení, kdy controlling stojí vedle jiných vnitropodnikových a externích služeb podporujících vedení. Manažer se tak může rozhodnout, zda rady controllerů přijme, či se jimi řídit nebude. Do jaké míry management tuto podporu využije, závisí především na velikosti společnosti, hospodářském postavení, personálním vybavení a systému řízení. Služby controllingu představují informační funkce a zahrnují informace vedoucím pracovníkům, podporu regulace a podnikové ekonomické poradenství. Zodpovědnost controllingu v této oblasti zahrnuje informační a poradenskou zodpovědnost a zodpovědnost za transparentnost při dosahování cíle.

Další funkcí controllingu je doplnění řízení dalšími výkony vedení, kdy controller doplňuje vedení prováděním řídicích výkonů. V takovém případě controlling aktivně spolupracuje na řízení podniku a spoluvytváří podnikové struktury. Mezi činnosti controllera v této oblasti patří:

- vybudování a ošetřování podnikově ekonomického systému a nástrojů,
- systémová koordinace a systém řízení,
- vnášení myšlenek controllingu do podnikových rozhodnutí.

Zodpovědnost controllingu spočívá v prokázání požadavku na rozvoj systému, vyvolá jeho splnění a poskytne odbornou pomoc při odstraňování existujících nedostatků. Při doplnění řízení nese controller odpovědnost za obsah i za realizaci. Do jaké míry bude využito doplnění řízení převzetím řídicích úloh controllingem závisí především na velikosti organizace, stylu řízení, vývoji controllingu ve společnosti v minulosti a na osobách, která jednají jménem vedení společnosti a controllingu. V praxi se lze setkat s rozpětím controllerů od těch, kteří nemají žádné kompetence v řízení až po ty, kteří přebírají rozhodování za vedení na vlastní zodpovědnost (Eschenbach, 2000).

Koordinace

Zastánci controllingu, který je orientován na koordinaci, často hovoří o koordinaci jako o jediné základní funkci controllingu. Plánování, kontrola a získávání informací je pak dle jejich názoru předpokladem pro fungující systém controllingu.

Koordinace zahrnuje:

- koordinaci orientovanou na controlling,
- koordinaci tvořící systém,
- koordinaci propojující systém.

Koordinace orientovaná na controlling je sekundární koordinací systému řízení respektive podsystémů řízení. Jde o ideální koncentraci na podnik, který má orientováno řízení na plánování a kontrolu. Úkolem controllingu v rámci jeho koordinační funkce je podpora decentrální inteligence v jednotlivých částech organizace, pomocí tvorby komunikačních vztahů, které slouží k optimálnímu vzájemnému propojení jednotlivých oddělení. Decentralizovaná jednotka přitom musí plnit zásady, kterými jsou vysoká míra autonomií, svoboda a kompetence rozhodování.

Koordinace tvořící systém stanovuje povinnost controllingu vytvářet předpoklady pro koordinaci v systému řízení, přičemž zahrnuje:

- vývoj jednotlivých podsystémů řízení,
- vytváření struktury systému a procesů,
- formování a usměrňování obou oblastí v souladu s požadavkem koordinace.

Koordinace propojující systém má za cíl optimální nasměrování jednotlivých podsystémů a vyčlenění všeho neefektivního při sladování podsystémů řízení. Jako příklad koordinace propojující systém lze uvést použití zúčtovacích cenových systémů, či tvorbu rozpočtů (Eschenbach, 2000).

Inovace

Inovační funkce controllingu vychází z potřeb společnosti průběžně se přizpůsobovat požadavkům okolí a inovovat. V případě, kdy controlling plní funkci inovační, je hlavní činností controllingu řízení inovujících strategických postupů rozhodování. Specifické znaky inovačních strategických procesů:

- cíl bývá často dohodnut až v průběhu procesu,

- v průběhu procesu jsou často provedena předběžná rozhodnutí, která nelze konečným rozhodnutím zrušit,
- praktiky rozhodování jsou neúplné, rozporuplné a ovlivněné osobními cíli rozhodujících osob,
- účastníci procesu se nekontrolovatelně střídají,
- musí být použity podpůrné impulsy, které urychlují rozhodování, tak aby nedošlo k přerušení nebo zastavení řešení problémů,
- na strategická rozhodnutí a jejich realizaci mají vliv každodenní události.

Úkolem controllingu v oblasti strategických inovačních procesů rozhodování je řízení těchto procesů, přičemž jde o doplňující řízení, kdy controlling nezastupuje management v procesu rozhodování, ale působí společně.

Controller při plnění inovační funkce slouží jako zdroj impulsu. Controller ovlivňuje svou odbornou způsobilostí promotory i oponenty, kteří řídí proces rozhodování a stává se tak odborným promotorem či oponentem. Významným faktorem ovlivňující inovační funkci controllingu jsou tak i neformální vztahy uvnitř společnosti, na úspěch má tak podstatný vliv osobnost controllera. Ten musí disponovat odpovídající duševní kapacitou pro tvorbu impulsů, osobním kouzlem, neutralitou při rozhodování a vyzrálostí pro řešení problémů (Eschenbach, 2000).

Informace

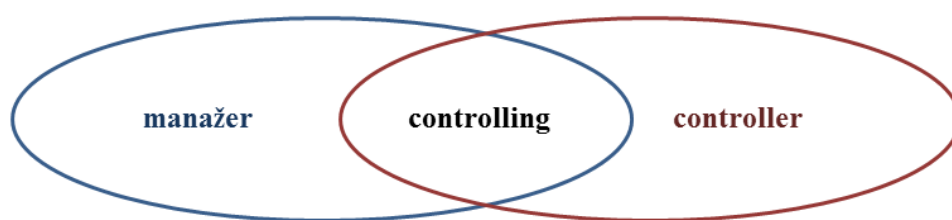
Zajišťování informací pro plánovací, kontrolní a další dílčí systémy řízení je samostatnou funkcí controllingu. Získání informačních souvislostí je činností, která podporuje ostatní funkce controllingu. Zajišťování informací zahrnuje veškeré aktivity týkající se přípravy podnikových informací pro řízení a to jak externích tak interních.

Při získávání informací se systém potýká s řadou problémů, těmi jsou především problémy množství využívaných informací, problémy času, problémy významnosti informací, problémy komunikace a hospodárnosti. Pro řešení těchto problémů je důležitá kapacita příjmu a zpracování informací vedoucími pracovníky a koordinované zajišťování informací. Získání a přípravu informací lze provádět nejefektivněji pomocí centrálního systému zajišťování informací. Tento systém by měl být jádrem každého controllingu. Controlling by proto měl vybudovat systém zajišťování informací a zajistit běžný provoz tohoto systému, který zahrnuje získání, zpracování, a zprostředkování informací a péči o systém (Eschenbach, 2000).

2.6.4 Controller a působnost controllera

K realizaci controllingu není nutné vytvořit oddělení controllingu. Funkce controllingu mohou zastupovat zaměstnanci jiných již existujících pracovních míst. V malých společnostech většinou plní funkci controllera vedoucí pracovníci, větší a střední společnosti pak povětšinou zřizují speciální pracoviště controllingu. I když existuje ve společnosti controllingové pracoviště, controlling není záležitostí pouze tohoto pracoviště, ale zároveň každého manažera, to znázorňuje i obrázek č. 2.4 (Eschenbach, 2012).

Obr. 2.4 Nositelé controllingu



Zdroj: Eschenbach (2004, s. 117)

Mezi úkoly controllera patří získání, zpracování, sestavení přehledů a prezentace interních a externích údajů managementu, pro jejich správná rozhodnutí. Controller tak sbírá a využívá informace, z toho důvodu musí být ve společnosti zaveden plánovací, řídicí a kontrolní systém orientovaný na výsledky. Na plánování, kontrole a řízení se musí podílet všichni manažeři, úkolem controllera je pouze koordinace, poradenství a navigace, stará se tak o to, aby proces plánování, kontroly a řízení probíhal v postupných krocích a ve srozumitelné podobě (Vollmuth, 1998).

Činnost controllera spočívá v řízení controllingu, stará se o rámcové podmínky, dodává nástroje a poskytuje poradenství o co nejvýhodnějším použití controllingu pro management. Oproti tomu management plní v controllingu funkci nositele procesu controllingu, a jako takový nese za controlling zodpovědnost. Manažeři a controlleri se v controllingu doplňují, musí mezi nimi existovat spolupráce a komunikace. Tabulka č. 2.3 znázorňuje ideální dělbu práce mezi controllery a manažery.

Tab. 2.3 Ideální dělba práce mezi controllerem a manažerem

Controller	Manažer
Je manažerem procesu tvorby rozpočtu; koordinuje základy plánování a rozhodování	Provádí rozhodnutí, plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výnosů a opatření k dosažení cílů
Pravidelně informuje o velikosti a příčinách vzniklých odchylek od cíle	Při vzniku odchylek od cíle stanovuje nápravná řídicí opatření
Pravidelně informuje o změnách v okolí podniku	Zajišťuje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	Přijímá podnikohospodářské poradenství od controllerů
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl
Podílí se na vývoji podniku	Při řízení se orientuje na cíle a využívá k tomu plánování a kontrolu
Plní funkci navigátora a poradce manažera	Přijímá controllera jako nutného partnera v procesu řízení

Zdroj: Eschenbach, 2004

V praxi neexistuje přesná hranice mezi činnostmi controllera a manažera, jak je znázorněno v obrázku č. 2.4. Naopak se v současnosti stávají hranice ještě prostupnější, než tomu bylo dříve. To se projevuje přejímáním úlohy controllera manažerem a větším vstupem controllerů do managementu. Důsledkem takového vývoje jsou průběžně se měnící představy o pracovní náplni managementu i controllingu.

V praxi se lze setkat s různými činnostmi, které controller provádí, tyto činnosti jsou závislé především na potřebách jednotlivých společností, ale také na různých teoretických výkladech. Obecně platí, že controller zastává funkci tvůrce analytických informací požadovaných managementem, organizátora tvorby procesu plánování, moderátora při tvorbě alternativ pro dosažení stanovených cílů, controllera dosažení plánovaných výsledků a správce a tvůrce controllingu ve společnosti (Eschenbach, 2000).

Jelikož má controller stále působit v procesech řešení problémů, měl by se účastnit i speciálních podnikohospodářských šetření, kterými jsou volba nových výrobků, vyřazování stávajících výrobků, rozhodnutí o vlastní výrobě nebo nákupu, zkoumání stávajících investic

s použitím propočtů, návratnost investic, analýza bilancí a jejich kritické vyhodnocení, sestavení přehledu o silných a slabých stránkách společnosti, analýza konkurence, potenciální analýza, portfolio analýza, ABC analýza, řízení zaměřené na úzké profily, stanovení provizí podle užítka dosaženého obchodníkem (Vollmuth, 1998).

Způsob práce controllera závisí především na okolí podniku. V relativně stabilním okolním světě stačí působnost controllera jako registrátora, v dynamičtější okolním světě má pak controller působit jako navigátor a v dynamických okolních podmínkách je zapotřebí controller inovátor (Weißmann, 2005).

Požadavky na profil controllera

Stejně jako na jiné profese i na controllera jsou kladeny určité osobní a odborné požadavky, jejichž naplnění je velmi důležité pro schopnost dobře plnit požadované úkoly. Pokud controller oplývá těmito znalostmi a vlastnostmi, měl by být schopen poznávat a analyzovat podnikohospodářské souvislosti a vzniklé problémy systematicky řešit. Hlavními osobními rysy controllera je (Vollmuth, 1998):

- nezáujatost,
- schopnost navázat kontakt,
- umění přesvědčovat,
- abstraktní myšlení,
- šestý smysl v oblasti porozumění pro druhé,
- schopnost předání svých myšlenek, pro dosažení vytyčených cílů,
- řízení spolupracovníků.

Kromě osobních rysů předpokládá pozice controllera tyto odborné znalosti (Vollmuth, 1998):

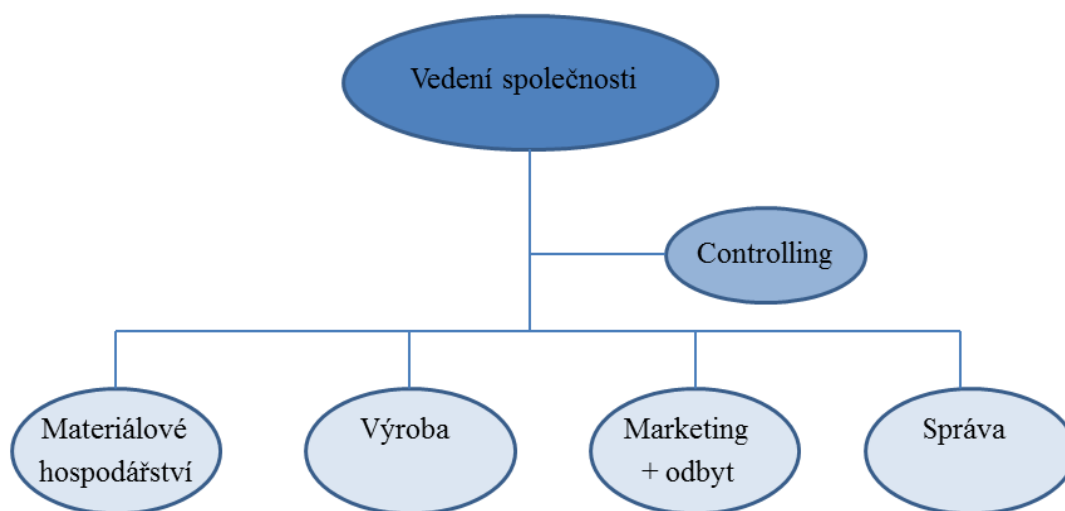
- znalosti moderních metod řízení, které mu umožní motivovat jednotlivé pracovníky a podporovat jejich iniciativu,
- znalosti v oboru podnikohospodářských koncepcí, nástrojů a technik,
- všeobecné znalosti hospodářských a sociálních věd,
- znalosti financí a účetnictví,
- znalosti v oboru organizace a podnikového plánování,
- znalost zpracování dat a manažerského IS,
- schopnosti metodicko-koncepčních přístupů.

Organizační začlenění controllera

Controller může nejefektivněji zvládat své úkoly, jestliže je umístěn v podnikové hierarchii co nejvýše. Funkce controllera zaručuje koordinaci a sladění různých hospodářských úseků na úrovni hospodářského oddělení, neboť z této úrovně jsou zájmy celého podniku prosazovány i v dílčích oblastech. Pokud hovoříme o organizačním začlenění controllingu v rámci společnosti, pak může být controller buď na pozici štábní, nebo liniové.

Pokud je controller na pozici štábní, je splněn požadavek umístění controllera na co nejvyšší úrovni, protože na této úrovni je podřízen přímo podnikovému vedení. Obecným rysem štábní pozice je, že má pouze poradní funkci, na této pozici nemají controlleri rozhodovací a nařizovací kompetence, což může být překážkou v efektivním plnění úkolů controllera. Obrázek č. 2.5 znázorňuje možnou organizační strukturu, zaujímá-li controller štábní pozici.

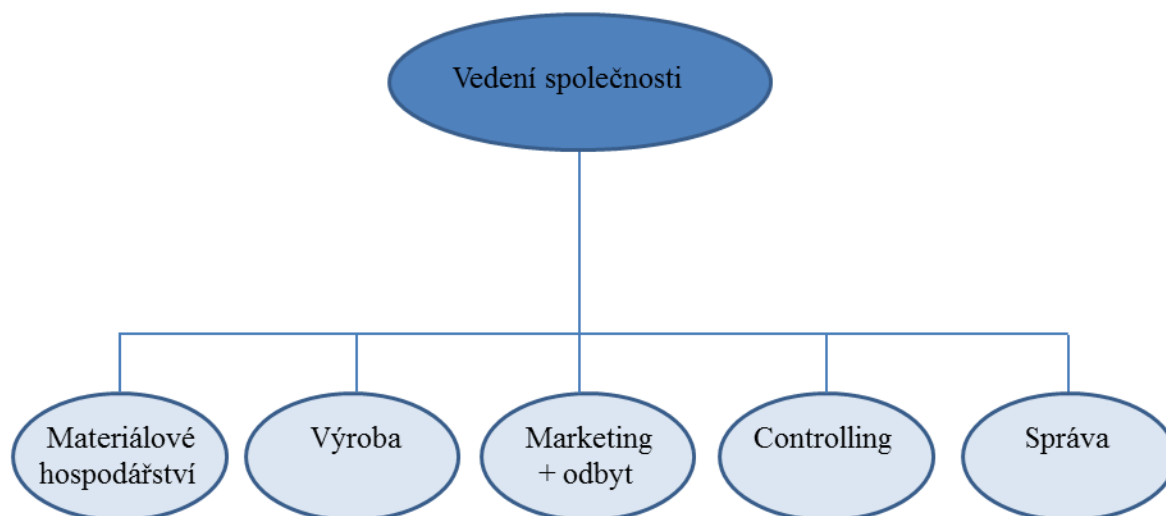
Obr. 2.5 Štábní pozice controllingu



Zdroj: Vollmuth (1998, s. 20)

V případě, že je controller v pozici liniové, náleží mu funkční nařizovací právo a controlling může být prováděn efektivněji než u štábní pozice. V takovém případě je controller na stejné pozici jako vedoucí pracovníci jednotlivých úseků. Je však za potřebí, aby se controller uměl prosadit mezi ostatními vedoucími oddělení, neboť pro svou práci potřebuje mnoho informací z jednotlivých odpovědnostních oblastí. Obrázek č. 2.6 vystihuje možnou organizační strukturu společnosti, pokud je controller zaveden jako pozice liniová.

Obr. 2.6 Liniová pozice controllingu



Zdroj: Vollmuth (1998, s. 20)

V malých a středních společnostech je většinou z ekonomických důvodů nemožné zřídit samostatnou pozici controllera. V takových případech přebírá jeho činnost vedoucí finančního a účetního oddělení, případně je vytvořeno společné oddělení controllingu a výpočetního střediska.

Mimo výše uvedené, může společnost využívat externího controllera, který školí management společnosti během zaváděcí fáze tak, aby byli manažeři sami schopni převzít úkoly controllingu. Externí controller je využíván především v menších a středních společnostech, které nemají k dispozici dostatečně kvalifikovaný management, který by mohl provádět činnost controllera (Vollmuth, 1998).

2.6.5 Nástroje controllingu z pohledu časové linie

Pokud hovoříme o nejvyšších cílech vedení společnosti, máme na mysli jednak trvalou jistotu existence společnosti, kterou považujeme za dlouhodobý strategický cíl a jednak úspěch a likviditu, ty pak představují krátkodobý operativní cíl. Z těchto cílů vycházejí strategické a operativní požadavky na controlling, které rozdělují controlling na část strategickou a část operativní. Obě formy controllingu se navzájem doplňují, aby mohl fungovat strategický controlling je vyžadován dobře fungující operativní controlling. Strategický a operativní controlling využívá ke své činnosti různé nástroje controllingu, jejichž úkolem je pomoci managementu při řízení společnosti. V závislosti na controllingové koncepci a konkrétních úkolech controllingu se mohou druhy a počty controllingových

nástrojů výrazně lišit (Dostupné z: <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>).

Strategický controlling

Strategický controlling je orientován na řízení dlouhodobého ziskového potenciálu společnosti. Strategický controlling podporuje management společnosti podnětem k jednání, který vede k podnikové kultuře orientované na budoucnost ve všech funkčních oblastech podnikání. Na druhé straně pak podporuje management koordinací při budování infrastruktury pro podporu strategicky plánovacích a prosazovacích procesů. Strategický controlling musí zajistit, aby byla v současnosti přijata opatření, která budou napomáhat budoucímu zajištění existence společnosti, musí tedy dnes pracovat s budoucími možnostmi a riziky a vytvářet tak předpoklady pro budoucí úspěch. Strategickými cíli rozumíme především vývoj nových výrobků a služeb, výstavbu kapacit, zajištění nových technologií, systematické školení zaměstnanců, otevírání nových trhů, zajištění dodatečného kapitálu, získání tržních podílů a s tím související nových cest odbytu. Na základě úkolů strategického controllingu lze definovat následující nástroje controllingu (Dostupné z: <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>):

- analýza prostředí,
- analýza podnikání,
- strategický vzor,
- metody scénářů,
- potencionální analýza,
- portfolio analýza,
- strategické rozpočtování,
- GAP analýza,
- koncept životního cyklu výrobku,
- křivka zkušeností.

Operativní controlling

Operativní controlling má pomocí koordinace za úkol podporovat management při tvorbě výsledkově orientovaných plánovacích a kontrolních systémů a připravovat kvantitativní nástroje k výsledkově orientovanému řízení společnosti. Hlavními úkoly operativního controllingu tak jsou řízení rentability, plánování likvidity a kontrola hospodárnosti. Při těchto

činnostech se vychází ze stávajících zdrojů, těmi se rozumí aktuální personální, strojní a finanční možnosti společnosti.

Na základě úkolů operativního controllingu lze definovat pole působnosti operativního controllingu a jeho nástroje, které jsou obsahem tabulky č. 2.4. Pomocí operativních nástrojů lze odhalit odchylky od základního cíle společnosti, na které pak reaguje management zavedením nápravných opatření, které vedou k dosažení stanoveného cíle (Dostupné z: <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>).

Tab. 2.4 Pole působnosti operativního controllingu a jeho nástroje

Pole působnosti	Nástroje
Operativní podnikové plánování a rozpočtování	Rozpočtový řád
	Plnění rozpočtu
	Finanční plán
	Plán účetní rozvahy
	Moderní kalkulace
	Benchmarking
Operativní zpětná vazba	Odchylková analýza MD/D
	Plánová kalkulace
Investiční plánování a investiční řízení	Investiční controlling
	Dynamické investiční kalkulační postupy
	Senzitivní analýzy
	Investiční a odpisové rozpočty
	MD/D srovnání a alternativní kalkulace
Projektové plánování a projektové řízení	Projektový controlling
	Rozpočet projektu
	Termínový plán, průběhový plán a plán využití
	Komplexní nákladová, časová a pokroková kontrola
	Projektová dokumentace
Informace vedoucích pracovníků	Podpora zpracování dat v systému informovanosti vedoucích pracovníků
	Intervenční, komunikační, moderační a presentační techniky

Dostupné z: <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>

2.6.6 Vybrané nástroje controllingu

Z pohledu obsahu lze rozdělit controlling na nákladový, controlling peněžních toků, výroby a controlling prodeje. Tato kapitola se blíže věnuje výrobnímu controllingu a to z toho důvodu, že vybrané nástroje výrobního controllingu jsou dále aplikovány v konkrétní výrobní společnosti.

V současné době se řada společností potýká s dlouhodobými finančními potížemi, což vyžaduje různá opatření na správných místech. Ve srovnání s vyspělými zahraničními společnostmi je produktivita práce v českých společnostech dost nízká, což je významný nedostatek, neboť právě produktivita představuje velkou konkurenční výhodu. Z toho důvodu musí manažeři usilovat nejen o dílčí úpravy řízení, ale i o systematický posun kvality řízení.

Ve vyspělých zemích, kterým se Česká republika snaží přiblížit, se produktivita zvyšuje neúprosným tempem, přičemž jejím zdrojem je především důmyslná organizace práce založené na znalostech, tvořivosti a inovacích. Mimo to je významným zdrojem produktivity práce racionální výroba.

V dnešní době je trend řízení procesů jiný, než v minulosti a to především v tom, že nespočívá v udržování starých zavedených zvyklostí, ale naopak vyžaduje neustálé prosazování změn a rozvoje. Vzhledem k rostoucí konkurenci rostou i požadavky na inovace výrobků a produktivitu. Jelikož jsou zdroje a to především kapitál omezeny, je třeba stále vyšší produktivity dosahovat bez dodatečně investovaného kapitálu. Je tedy velmi důležité vidět výrobní problémy společnosti stále v novém světle a hledat nová, účinnější řešení a nebát se je aplikovat.

Výrobní problematika má komplexní charakter a proto vyžaduje systematický a detailní přístup, k jehož zajištění je zapotřebí controllingového myšlení. Základním kamenem pro zlepšení jsou již zavedené a osvědčené metody, ale zároveň je potřeba brát v úvahu specifickou každé výroby a vymyslet vlastní podnikové inovace ušité na míru potřebám dané společnosti. V první řadě je potřeba snížit vysoké, neproduktivně vázané zásoby, společností nevyužívaný majetek a vysoké rozpracované výroby a zároveň se naučit účinně bránit proti plýtvání ve výrobním procesu.

Podle pracovníků ve výrobě je nízká produktivita zapříčiněná zastaralou technikou. Nové technologie, které vyžadují velké investice, však nejsou jediným prostředkem k dosažení vyšší produktivity. Pokud dokážeme správně zorganizovat práci, může společnost dosáhnout mnohem vyšší produktivity i při používání starších zařízení. Pokud bude věnována pozornost pravidelným dílčím zlepšením a bude k nim využito ověřených zkušeností, je velká pravděpodobnost, že společnost dospěje do pozice, kdy bude konkurenceschopná vůči vyspělým organizacím z celého světa. Hlavní controllingové požadavky z hlediska výrobního plánování a řízení zásob jsou (Vysušil, 1999):

- účinný a pružný plánovací systém s opatrným experimentováním,

- pozorné vkládání přesných dat,
- plynulá komunikace celou společností,
- minimalizace zásob a rozpracované výroby.

Plánování výroby

Výroba začíná plánováním, které musí být racionální a je zapotřebí nad ním tedy přemýšlet. Z hlediska plánování se společnosti člení dvou skupin:

- společnosti, které vyrábějí do zásoby,
- společnosti, které vyrábějí na základě objednávky konkrétních zákazníků.

Společnosti, které vyrábějí do zásoby, nemají obvykle vážné problémy s plánováním. Jejich nevýhodou však je, že na trhu prosperují stále hůře a v nejhorším případě dojde k jejich zániku. Naopak společnosti, které vyrábějí na základě objednávky konkrétních zákazníků, se potýkají s překážkami v plánování výroby, ale odměnou jim většinou je prosperita na trhu. Existují dva hlavní problémy, se kterými se společnosti potýkají, pokud patří do skupiny vyrábějící na základě objednávky konkrétních zákazníků:

- nepostižitelný výrobní proces – skutečný život ve výrobních společnostech je těžko měřitelný a plný nepředvídatelných událostí,
- neurčitost budoucích požadavků, plynoucích z budoucí poptávky – existují pouze dva druhy předpovědi poptávky a to nepřesné předpovědi se štěstím a zcela špatné předpovědi bez štěstí.

Přestože je plán velmi důležitý, může být pouze vodítkem a nelze jím nahrazovat manažerův úsudek a to z toho důvodu, že plán není schopen předvídat všechny detaily. Není totiž z časového hlediska možné vytvořit tak rozsáhlý plán, aby obsahoval všechny zdroje, zařízení, pracovníky, materiál a veškerou časovou kapacitu. Ve většině výrobních společností se požadavky na výrobu mění každý den, někdy i během hodiny, tyto změny jsou důležité a vyžadují manažerovo rozhodování, které nelze nahradit výpočetní technikou, ta je pouze nástrojem rozhodování a sama výrobu řídit nemůže.

Častou chybou výrobních manažerů je, že většinu svého času tráví na odstraňování nedostatků deficitních produktů, které vznikají z důvodu nesouladu plánu poptávky a skutečné poptávky. Ve snaze vyrobit potřebné požadované množství deficitního výrobku manažeři přeskakují pořadí výroby a nedodržují pravidla optimálních ekonomických výrobních dávek. Nejen, že takto vzniká větší zmetkovost, ale managementu navíc nezbývá čas zabývat se velkým množstvím přebytečné výroby, která spotřebuje velké množství

materiálu a přitom pak zůstává ležet na skladě. Ačkoliv je deficitní výroba tímto postupem operativně vyrovnána, je vytvářen závažný deficit produktivity a kvality, který neustále svou nepředvídatelností ohrožuje výrobní plán. Nezbytné výstupy se sice většinou daří plnit, stroje a pracovní síla jsou využity, ale vzniká velké množství neplánovaných odchylek produktivity, které vyústí v ne hospodárnost a tedy i neschopnost společnosti konkurovat. V takové situaci, kdy došlo k uspokojení potřeb zákazníka, i přes to, že nebyl dodržen plán výroby, je potřeba odpovědět si na otázku, zda neměl být proces od počátku řízen jiným, systematickým způsobem, což je v kompetenci výrobního controllingu.

Další problém, kterým se musí výrobní controlling zabývat je nepřesnost používaných údajů. Přesnost údajů je nejdůležitějším faktorem při zdokonalování počítačového plánování, řízení a kontroly. Jelikož data do počítačů zavádí lidé, je důležitým úkolem controllingu ověřit, zda zaměstnanci vědí, co dělají, proč to dělají a jaké jsou důsledky jejich nepřesné práce. Pokud jsou do systému zavedena nepřesná data z nepřesných dokladů, dochází k prohlubování nepřesné výroby. Základem podnikatelského úspěchu jsou lidé, kteří pracují přesně, je tedy nezbytné nechat zaměstnance myslet a hovořit a neustále jim vysvětlovat a prověřovat cíle toho, co dělají. Rovněž je velmi důležité proškolení zaměstnanců a nelze snižovat výdaje úsporami na školeních.

Ideálním případem se může zdát situace, kdy je vyrobeno, co je naplánováno a ještě zbydou k dispozici volné hodiny. Tato situace však ideální není, musíme přemýšlet například nad tím:

- jak vyplnit volné hodiny, jak je okamžitě využít a jak je využít i v budoucnu,
- jak dosáhnout ještě většího počtu volných hodin,
- co se stane při úpravě konstrukce nebo technologie výrobku,
- co nastane v případě změny sledu operací.

Pracovní rozvrhy musí skutečně racionálně fungovat, nesmí mít hluchá místa, výrobní plánovací proces musí tedy dostatečně využít své výrobní kapacity (Vysušil, 1999).

Manažer nemusí rozhodovat o všem, ale musí se soustředit na hlavní faktory výrobního procesu a začít skutečně rozlišovat priority. Musí rozlišovat zásadní prvky od důležitých a důležité od ostatních a problémy řešit, když nastanou, nikoliv až když jsou pryč. Následující podkapitoly jsou věnovány nástrojům controllingu, které budou dále aplikovány na výrobu konkrétní společnosti za účelem vytvoření představy o žádoucí struktuře výrobků.

Analýza ABC

Analýza ABC je nástroj sloužící pro stanovení priorit. Analýza ABC umožňuje cílené a hospodářské postupy a z toho důvodu má pro controlling velký význam. Jestliže známe vnitřní složení jevů, můžeme okamžitě provést nápravná opatření, jejichž účinky se ihned projeví. Analýza ABC navzájem srovnává objemy a hodnoty. Při použití analýzy ABC ve společnosti může být zjištěno, že relativně malá množství z celkového objemu tvoří relativně velkou hodnotu a naopak relativně velká množství z celkového objemu mohou tvořit relativně malou hodnotu. V takovém případě by se měla společnost orientovat na ta malá množství, která vytvářejí velkou hodnotu, pomocí nichž lze poměrně rychle ovlivnit celkový objem stanovených cílů.

Analýza ABC je využitelná především v materiálovém hospodářství, výrobě a odbytu. V materiálovém hospodářství slouží k analýze množství a hodnoty jednotlivých druhů materiálu a jejich dodavatele. Ve výrobě se využívá analýza ABC ke sledování a změnám fixních nákladů. V odbytu lze díky ní analyzovat skupiny výrobků, odbytové oblasti a skupiny zákazníků.

Velmi důležitou součástí analýzy ABC je klasifikace, díky níž lze stanovit důležitost úkolů, postupů materiálů, dodavatelů, skupin výrobků, odbytových oblastí a skupin zákazníků. Zásobovači a správci skladu musí mít k dispozici nástroj analýzy ABC, který slouží k oddělení podstatných a nepodstatných zásobovacích a skladovacích činností. Při soustředění pozornosti a aktivit na materiály, které mají velký hospodářský význam lze snížit náklady a tím se zvýší efektivita a hospodárnost zásobování a skladování.

Stejně tak je důležité zaměřit se na významné dodavatele a přesněji prověřit materiály, které jsou nakupovány pravidelně ve větším množství. Klasifikace dodavatelů z pohledu analýzy ABC zahrnuje tyto kroky:

- zjištění veškerých ročních obrátů jednotlivých dodavatelů z účetních podkladů nebo kartotéky dodavatelů,
- zjištění obrátů jednotlivých dodavatelů v sestupné výši,
- výpočet procentuálních podílů dodavatelů na celkovém obrátu nákupu,
- výpočet kumulovaného obrátu dodavatele v procentech.

Na základě zjištěných a vypočtených údajů rozlišujeme tři třídy dodavatelů, přičemž nejvíce péče je třeba věnovat dodavatelům, kteří spadají do třídy A:

- A - dodavatelé, kteří tvoří 75 % obrátu nákupu společnosti, tento obrat si rozdělí asi 5 % dodavatelů,
- B - dodavatelé, kteří se na obrátu společnosti podílejí asi 20 %, to je asi 20 % dodavatelů,
- C - dodavatelé, kteří tvoří zhruba 5 % obrátu, sem spadá asi 75 % dodavatelů.

Klasifikace dodavatelů je často používána pro klasifikaci materiálů, které společnost musí nakupovat. Hodnoty materiálů činí rovněž 5, 25 a 75 %. Pro dosažení nízkých nákladů na činnosti spojené s nákupem je potřeba opět zvláštní pozornost věnovat materiálům skupiny A, ty tvoří nejdražší část zásob materiálu dané společnosti. S pořizováním materiálů skupiny A souvisí následující činnosti:

- přesné cenové analýzy,
- detailní analýzy struktury nákladů,
- analýzy trhu,
- vážnější jednání o cenách,
- pečlivá příprava objednávek,
- přesné dispozice,
- přesné vedení evidence zásob a pravidelná kontrola jejich stavu,
- pečlivé posouzení nutného minimálního stavu zásob,
- menší možnost změn objemu,
- přednostní využití analýzy hodnoty.

U materiálů patřících do skupiny A je potřeba pravidelně vyhodnocovat nabídky, přičemž musí být přesně specifikován předmět nákupu, typové označení a číslo výkresu. Tyto nabídky by mělo předkládat více dodavatelů a to až 5.

Mezi materiály skupiny B řadíme takové materiály, které jsou průměrně drahé. V závislosti na jejich individuální důležitosti je s nimi nakládáno buď jako s materiály skupiny A, nebo jako materiály skupiny C. Skupina C zahrnuje nejlevnější materiály. Vzhledem k velkému množství a malé hodnotě těchto materiálů je zde vhodné pracovat se snížením nákladů spojeným s objednáním a skladováním. Management společnosti by měl pro tuto skupinu zavést následující opatření:

- zjednodušení způsobu objednávání,

- souhrnné objednávky,
- použití jednoduchého textu v objednávkách nebo telefonické objednávky,
- měsíční fakturace,
- zjednodušené vedení skladové evidence,
- velké objemy zakázek,
- zúčtování měsíční spotřeby,
- zjednodušená kontrola stavu zásob,
- stanovení vyšší hodnoty minimálního stavu zásob.

Materiál skupiny A je pořizován na základě přesně plánované potřeby, řízení tak vychází z existence plánu nákupu jednotlivých dnů. Materiál skupiny C je řízen na základě celkové spotřeby. Pořizování materiálu na základě spotřeby je účelné u dílů s malou hodnotou. Stav materiálu se snižuje spotřebou a v okamžiku, kdy klesne pod stanovenou mez, je vystavena nová objednávka. Minimální stav je stanovován na základě doby spotřeby a objednacích lhůt (Vollmuth, 2004).

Analýza objemu zakázky

Cílem analýzy objemu zakázky je pravidelné sledování a zlepšování struktury zakázek. Měsíčně nebo ročně musí být vypočítávána průměrná hodnota zakázky, přičemž zvláštní význam mají malé zakázky, které je nutné systematicky redukovat. V první řadě je důležité rozdělit zakázku podle její velikosti, poté je zjištěn počet zakázek a výnos pro existující objem. Mimo absolutních hodnot musí být počítány i kumulované hodnoty.

Úspěch společnosti závisí na objemové struktuře zakázek, přitom je nutné zachovat zdravý poměr mezi velikostí zakázky a velikostí společnosti. Jestliže je tento poměr nevyvážený, dochází k problémům v odbytu. Současně by měl být vyrovnán vztah mezi růstem velikosti společnosti a velikosti zakázek, pokud se zvyšuje počet malých zakázek rychleji, než počet velkých zakázek, dojde k prudkému poklesu výnosu společnosti, neboť jsou u velkých společností malé zakázky zdrojem vysokých nákladů. Velké společnosti by měly delegovat malé zakázky na menší společnosti, protože ty mohou vyřizovat malé zakázky mnohem hospodárněji než velké společnosti, neboť velké společnosti mají vyšší fixní náklady.

Před zlepšováním struktury zakázek je potřebné zakázky analyzovat, jsou tedy rozděleny podle objemů a zároveň podle výnosnosti do velikostních tříd. Pro analýzu se obvykle používá údajů za celý rok, pouze pokud se objem zakázek v průběhu roku výrazně nemění, je možné analyzovat údaje za jeden měsíc. Management, který se intenzivně zabývá

problematikou malých zakázek, může v relativně krátké době dosáhnout vyššího hospodářského výsledku, díky snížení režijních, odbytových a výrobních nákladů. Redukcí počtu malých zakázek je možné vytvořit v odbytu prostor pro ekonomicky výhodnější aktivity vycházející ze získání větších zakázek. Po provedení analýzy vypracuje a odsouhlasí management společnosti plány opatření pro zlepšení struktury objemu zakázek (Vollmuth, 2004).

Analýza kritických bodů

Analýza kritických bodů stanovuje kritický bod, který vyjadřuje krytí celkových nákladů společnosti obratem a tím poskytuje managementu společnosti informaci pro lepší budoucí rozhodování. Analýza kritických bodů umožňuje lepší posouzení možností dosažení zisku, dále slouží k získání jasné informace o budoucím zabezpečení společnosti. Díky této analýze lze poměrně snadno vypočítat, jaký vliv mají změny objemů prodeje, prodejních cen, variabilních a fixních nákladů na zisk. Analýzu kritických bodů lze využít pro stanovení cílového zisku, určení stupně pracovního nasazení, výběr skupin výrobků, které přinesou podniku nejvyšší zisk, rozhodnutí o velikosti objemu výroby každého výrobku, kontrolu cenové politiky, investiční rozhodování, výzkum záměrů dalšího rozvoje, stanovení obratu v kritickém bodě, určení minimálního bezpečného obratu a stanovení bezpečnostního koeficientu.

Výsledky analýzy lze znázornit matematicky nebo graficky, přednost je dávana grafickému znázornění, protože je názornější.

K určení obratu v kritickém bodě slouží následující vzorce:

$$kritický\ obrat = \frac{fixní\ náklady}{1 - \frac{variabilní\ náklady}{obrat}} \quad (2.1)$$

$$kritický\ obrat = \frac{fixní\ náklady}{příspěvek\ na\ úhradu\ v\ \%} \quad (2.2)$$

Výsledkem je kritický bod, který představuje práh, za kterým společnost při dalším růstu obratu dosáhne zóny zisku, naopak při poklesu obratu pod tento práh se společnost dostává do zóny ztráty. Z výpočtu vyplývá, že společnost dosáhne zisku teprve v okamžiku, kdy jsou pokryty veškeré fixní náklady.

Dalším ukazatelem je stupeň intenzity práce, kterého je potřeba dosáhnout, aby došlo k pokrytí veškerých nákladů společnosti. Pokud chce společnost dosahovat zisku, musí dosahovat vyšší intenzity práce, než vyjadřuje stupeň intenzity práce. Výpočet stupně intenzity práce lze provést na základě následujícího vzorce.

$$\text{stupeň intenzity práce} = \frac{\text{kritický obrat}}{\text{celkový obrat}} \quad (2.3)$$

Analýzu kritických bodů lze také využít ve vztahu k objemu prodeje a lze s její pomocí vypočítat krátkodobý zisk na jednotku. V takovém případě bude použit následující vzorec.

$$\text{kritický obrat v kusech} = \frac{\text{kritický obrat v Kč}}{\text{prodejní cena za kus}} \quad (2.4)$$

Obrat společnosti tvoří různé druhy výrobků, pokud se změní složení výroby nebo prodejní ceny určitých druhů výrobků, dojde ke změně zisku. Tyto změny mají také bezprostřední vliv na kritický obrat. Pro odhalení silných a slabých stránek dílčích oblastí společnosti je důležité použít analýzu kritických bodů pro jednotlivé oblasti. Pro přesnější analýzu je potřeba rozdělit obrat podle jednotlivých druhů výrobků a zároveň musí být pro konkrétní druhy výrobků zjištěny fixní náklady.

Pokud společnost vykazuje kladný rozdíl mezi celkovým obratem a kritickým obratem, pak je tímto rozdílem bezpečná míra zisku. Bezpečná míra zisku tak udává hodnotu, o kterou může klesnout obrat, aniž by se společnost ocitla v zóně ztráty. Čím vyšší hodnotu bezpečného zisku společnost vykazuje, tím lepší je její hospodářská situace. Bezpečnou míru zisku lze vypočítat podle následujícího vzorce:

$$\text{bezpečná míra zisku} = \text{celkový obrat} - \text{kritický obrat} \quad (2.5)$$

Bezpečnou míru zisku lze vyjádřit i v procentech, v takovém případě hovoříme o bezpečnostním koeficientu. Ten vyjadřuje poměr bezpečné míry zisku k celkovému obratu a zdůrazňuje, o kolik procent může klesnout obrat, než společnost dosáhne zóny ztráty.

Výpočet bezpečnostního koeficientu lze provést podle následujícího vzorce:

$$\text{bezpečnostní koeficient} = \frac{\text{bezpečná míra zisku}}{\text{celkový obrat}} \cdot 100 \quad (2.6)$$

Existuje lineární vztah mezi příspěvkem na úhradu a bezpečnostním koeficientem, za použití následující rovnice tak lze vypočítat procentní zisk společnosti.

$$\text{zisk v \%} = \frac{\text{příspěvek na úhradu}}{\text{celkový obrat}} \cdot \text{bezpečnostní koeficient} \quad (2.7)$$

Úkolem managementu společnosti je neustále přemýšlet nad tím, jak zvýšit bezpečnostní koeficient a tím snižovat riziko ohrožení existence společnosti. Bezpečnostní koeficient lze zvýšit zavedením následujících opatření:

- zvýšení obratu zvýšením počtu prodaných jednotek, zvýšením prodejní ceny nebo změnou objemu prodeje a prodejní ceny,
- snížení kritického bodu zvýšením prodejní ceny nebo zlepšením struktury obratu podporou výrobků s vyšším procentuálním podílem příspěvku na úhradu,
- redukce nákladů snížením variabilních nebo fixních nákladů nebo obou nákladů současně,
- záměna fixních nákladů za variabilní.

Při analýze kritických bodů je využíván příspěvek na úhradu, základem jeho výpočtu je rozlišení variabilních a fixních nákladů. Příspěvek na úhradu vyjadřuje rozdíl mezi obratem a variabilními náklady. Výsledek určuje, jaká část obratu slouží pro krytí fixních nákladů a tvorbu zisku, přičemž zisk vzniká pouze v případě, kdy je součet všech příspěvků na úhradu vyšší než fixní náklady společnosti. Z toho vyplývá, že obrat je nejdříve využit pro krytí variabilních nákladů, poté pro krytí fixních nákladů a nakonec k tvorbě zisku.

Pro lepší přehled o výnosovém potenciálu jednotlivých výrobků je třeba rozdělit výrobky do skupin, přičemž výrobky obsažené v jedné skupině mají přibližně stejný průběh výroby a odbytu. Takto rozlišené výrobky budou oceněny buď pouze variabilními náklady, nebo variabilními náklady a fixními náklady, které lze přímo přiřadit ke konkrétní skupině výrobků. Pro stanovení fixních nákladů přímo přiřaditelných ke konkrétní skupině výrobků je potřeba fixní náklady rozdělit. Fixní náklady lze rozdělit do pěti vrstev:

- fixní náklady jednotlivého výrobku,

- fixní náklady jednotlivých skupin výrobků,
- fixní náklady jednotlivých nákladových míst,
- fixní náklady jednotlivých oblastí odpovědnosti,
- celkové fixní náklady celého podniku.

Rozdělení fixních nákladů do pěti vrstev je velmi pracné, proto se v praxi častěji používá rozdělení fixních nákladů na speciální a všeobecné. Speciální fixní náklady jsou takové, které mohou být přiřazeny přímo jednotlivým skupinám výrobků, naproti tomu všeobecné fixní náklady nemají žádný vztah k jednotlivým skupinám výrobků. V případě rozdělení fixních nákladů na speciální a všeobecné lze využít dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu, pak získáme příspěvek na úhradu 1, který počítá s variabilními a speciálními fixními náklady, po odečtení speciálních fixních nákladů získáme příspěvek na úhradu 2. Pokud od příspěvku na úhradu 2 odečteme všeobecné fixní náklady, získáme hospodářský výsledek.

Ukazatel příspěvku na úhradu je tržně orientovaná pomůcka poskytující spolehlivé podklady pro rozhodování o cenách, analýze obrátu, nákladů a zisku a rovněž pro plánování kontroly a řízení společnosti. Pokud společnost podporuje výrobky s vyšším procentuálním příspěvkem na úhradu, pak dosáhne vyššího celkového příspěvku na úhradu a současně vyššího zisku. Plánování výroby a odbytu se musí řídit příspěvkem na úhradu vyjádřeným jako podíl na zisku v procentech, aby mohl být realizován optimální výsledek hospodaření (Vollmuth, 2004).

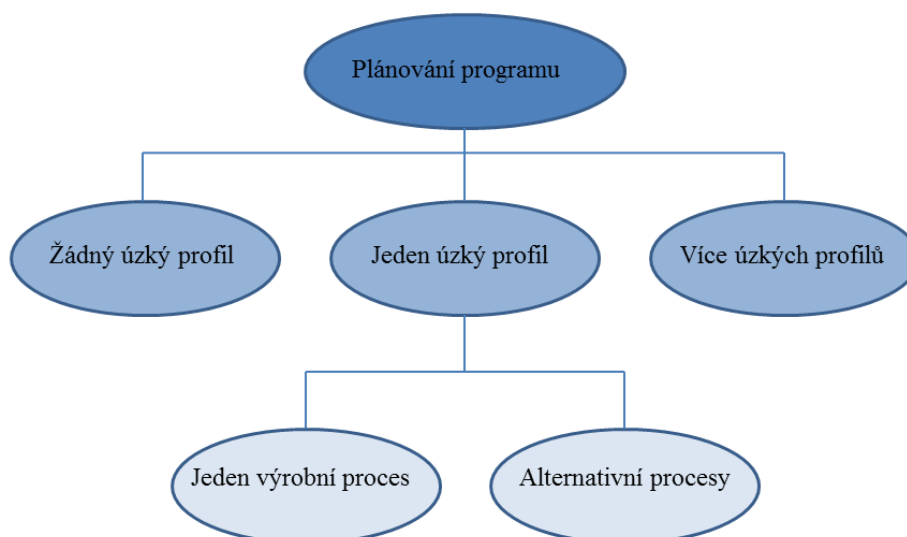
Analýza úzkého profilu

Pro optimalizaci plánování výroby nestačí samotné úvahy o nákladech, ale musí být také posouzen vliv na výnosy z obrátu. Při stanovení optimálního programu výroby je důležitá dobrá rentabilita, záleží tedy na zisku, který vzniká v závislosti na vyrovnání obrátu a nákladech. Pro optimální plánování výroby je nutné použití dat z kalkulace vytvořené pomocí příspěvku na úhradu, nelze použít kalkulaci plných nákladů, protože v té nejsou rozděleny náklady na variabilní a fixní.

Existuje úzký vztah mezi výrobou a odbytem, proto plánování výroby a odbytu představuje jednotný komplex. Úkolem operativního programového plánování je určit konečný program výroby podle druhu a množství produktů, které mají být vyrobeny, z toho důvodu musí být stanoveny ceny za výrobky, náklady na výrobky, kapacitní zatížení na kus a kapacita výroby.

Programové plánování je určováno především druhem a počtem úzkých profilů v oblasti produkce, roli hraje také druh a počet alternativně možných procesů ve výrobě. Jak je uvedeno v obrázku č. 2.7, pro programové plánování existují různé sestavy řešení.

Obr. 2.7 Sestavy řešení programového plánování produkce



Zdroj: Vollmuth (2004, s. 78)

Pokud neexistuje žádný úzký profil, mohou být vyráběny produkty přinášející zisk v maximálním prodejním množství. Předpokládáme, že pro každý produkt je možné využít jen jeden výrobní proces a variabilní náklady na kus tak nemohou být změněny použitím alternativních postupů. Na plánovaný výsledek má vliv zisk z obratu na kus a variabilní náklady na kus, fixní náklady nejsou součástí plánování. Pro zařazení výrobku do optimálního výrobního programu je rozhodující pozitivní příspěvek na úhradu, protože v případě, že neexistuje úzký profil, přispívá na krytí fixních nákladů.

Pokud je ve společnosti jeden úzký profil, musíme rozlišit, zda existuje ve společnosti jen jeden výrobní proces, nebo jsou možné alternativní výrobní procesy. Mají-li všechny výrobky stejné variabilní náklady na jednotku doby výroby, je nutné přezkoumat, zda je příspěvek na úhradu pro všechny výrobky a procesy pozitivní, nebo zda jsou pro jednotlivé kombinace produktů a procesů negativní. Pokud jsou známy příspěvky na úhradu, lze sestavit optimální program výroby.

Existence úzkého profilu může být zapříčiněna dvěma aspekty:

- jednostupňová produkce, kapacita nestíhá vyrobit maximální množství všech výrobků s pozitivním příspěvkem na úhradu, které by pojala kapacita trhu,

- vícestupňová produkce, kdy úzký profil existuje pouze v jednom stupni.

Při existenci jednoho úzkého profilu je nutné vycházet z optimalizace výrobního programu z relativního příspěvku na úhradu, který bude docílen za časovou jednotku úzkého profilu. Pro výpočet relativního příspěvku na úhradu slouží následující vzorec.

$$\text{relativní příspěvek na úhradu} = \frac{\text{absolutní příspěvek na úhradu na kus}}{\text{výrobní doba na kus}} \quad (2.8)$$

Ze vzorce vyplývá, že pro výpočet je nutné znát dobu opracování jednotlivých výrobků ve stupni, kde nastává úzký profil. Dále je nutné seřadit jednotlivé výrobky podle relativních příspěvků na úhradu, do výrobního programu pak začleňujeme jednotlivé výrobky podle tohoto řazení v maximálním prodejním množství až do úplného využití výrobní kapacity úzkého profilu.

Pokud existuje více úzkých profilů, je rozhodování složitější, pro řešení problému se pak používá lineární programování (Vollmuth, 2004).

3 CHARAKTERISTIKA OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI BOHEMIA MACHINE S.R.O.

Bohemia Machine s.r.o. je společností s ručením omezeným zapsanou dne 10. března 1992 do obchodního rejstříku vedenou u Krajského soudu v Hradci Králové pod spisovou značkou C 1592. Od svého založení sídlí společnost ve Světlé nad Sázavou a to konkrétně v ulici Zámecké číslo popisné 1177.

Předmětem podnikání společnosti je výroba a montáž sklářských strojů a zařízení a opracování skla. Společnost Bohemia Machine s.r.o. se tak dělí na dvě divize a to konkrétně divizi strojní a divizi sklo (Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=105539>).

3.1 Strojní divize

Od počátků své existence se společnost zabývala výrobou strojů a jejich příslušenství pro nově vznikající soukromé brusírny užitkového skla. Díky těmto zakázkám získala společnost potřebné zkušenosti, které zužitkovala po nasycení trhu, kdy svou nabídku přeorientovala na transformující se české sklárny. Během roku 1993 se společnost rychle rozrostla a v současné době je schopna zpracovat zakázku od zadání studie až po předání kompletního díla. Bohemia Machine s.r.o. je špičkovým odborníkem ve vývoji technologií a výrobě strojů pro broušení a leštění skla a pro přípravu surovin pro výrobu skla. Pýchou společnosti je výroba nejpresnějších a nejproduktivnějších CNC brusek na trhu, které jsou používány předními světovými skláři a sklářskými umělci. Mimo výrobu sklářského zařízení zasahuje činnost společnosti od roku 2000 i do inovativních technologií pro stavebnictví a energetiku. Konkrétně se společnost zaměřuje na technologická zařízení pro výrobu suchých maltových směsí a betonu a na zauhlování, popílkové hospodářství a likvidaci odprašků (Interní zdroj).

3.2 Divize sklo

V červnu 2012 otevřela společnost nový moderní závod se zaměřením na řešení náročných a unikátních projektů v oblasti kvalitních křišťálových výrobků a vznikla tak nová divize sklo. Tato divize se specializuje na výrobu a zpracování křišťálového skla, přičemž zpracováním se rozumí rafinace, tedy broušení, které probíhá mimo jiné na CNC strojích ze strojní divize. Cílem této divize je naplnit i zdánlivě nespílitelné požadavky, pocházející od klientů společnosti nebo designerů a skleněné produkty zcela odlišit od masové sklářské výroby.

Plánovaná výrobní kapacita závodu je 1000 tun kvalitního křišťálového skla za rok, z něž je většina zušlechťována sofistikovanými brousícími roboty, ale výjimkou není ani ruční broušení v matném i leštěném provedení (Interní zdroj).

3.3 Vlastnická struktura a orgány společnosti

Základní kapitál společnosti zapsaný v Obchodním rejstříku u Krajského soudu v Hradci Králové činí 259 000 Kč. Podíl tvoří vklady pěti společníků a to konkrétně pánu Ing. Jiřího Trtíka, jehož podíl tvoří 63 000 Kč, Ing. Miroslava Vávry, který vložil 29 000 Kč, Ing. Michala Rappa, jehož vklad je 17 000 Kč, Ing. Antonína Talpa, jehož podíl ve společnosti je 17 000 Kč a Mgr. Martina Wichterle, který vložil 133 000 Kč. Všechny podíly jsou 100% splaceny.

Statutární orgán společnosti tvoří dva jednatele a to konkrétně Ing. Jiří Trtík a Mgr. Martin Wichterle. Jednatelé jednají za společnost vždy společně. Dalšími orgány společnosti jsou prokuristé, k nimž patří Vladimír Truksa a generální ředitel společnosti Pavel Ziecina. Prokuristé zastupují společnost samostatně (Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=105539>).

3.4 Personalistika

V současné době se počet zaměstnanců společnosti pohybuje kolem 250 osob, včetně 9 řídicích pracovníků. Mzdové náklady společnosti se pohybují kolem 80 milionů ročně, přičemž asi 5 milionů připadají na řídicí pracovníky. Ve společnosti Bohemia Machine s.r.o. lze v řadách zaměstnanců najít zastoupení, jak mužů, tak žen, přičemž ve strojní divizi převládají muži a v divizi sklo je mužské a ženské pohlaví téměř vyrovnané. Administrativní zázemí společnosti tvoří, jak muži, tak ženy, stejně tak i ve výrobní části rafinace pracují obě pohlaví. Vedoucí pozice zastupují převážně muži, obdobně jako v ostatních českých společnostech. Skláři jsou pouze muži a to z toho důvodu, že mají pro práci větší objem plic a výdrž, bez kterých se při foukání skla neobejdou. Naopak ryze ženské zastoupení je v útvaru myček, který zahrnuje vyčištění, leštění výrobků a jejich přípravu k distribuci.

Společnost zaměstnává mimo českých občanů i zahraniční a to především ze Slovenska. Mimo zahraničních zaměstnanců je vedení společnosti nakloněno i zaměstnávání osob se sníženou pracovní schopností.

Společnost získává nové zaměstnance prostřednictvím inzerce v místních novinách a na internetu. Významným zdrojem zaměstnanců jsou pak absolventi sklářských oborů na

Akademii světla nad Sázavou. Uchazeči jsou v základním kole vybíráni na základě zaslaných životopisů a následně postupují k pohovoru, který provádí vedoucí v daném oddělení. V současné době se toto odvětví potýká s nedostatkem zájemců, z tohoto důvodu se snaží společnost prohlubovat spolupráci s Akademií Světla nad Sázavou a podílet se na motivačních programech pro učební obory se zaměřením na sklářský průmysl. Spolupráce probíhá formou přednášek, poskytování placené praxe pro studenty, motivačními programy včetně zajišťování finanční podpory studentů.

Školící systém zaměstnanců zahrnuje zákonná školení, která probíhají elektronicky a jejich výstupem je kontrolní dotazník, který je automaticky vyhodnocen. Mimo zákonných školení, probíhá školení nových zaměstnanců v průběhu výroby a školení stávajících zaměstnanců v případě zavádění nových produktů, jako je například nově navržená kolekce světel. Jiná školení společnost neorganizuje, zaměstnanci však mají nárok na 2 externí školení ročně, dle jejich výběru. V případě, že takové školení je vedením společnosti vyhodnoceno jako prospěšné pro pozici, kterou zaměstnanec požadující školení vykonává, jsou mu uhrazeny náklady související s tímto školením a je mu poskytnuto pracovní volno. Externí školení není zaměstnanci společnosti příliš využíváno, v současné době ho využívají především firemní designeři (Interní zdroj).

3.5 Pozice na trhu

Jelikož se praktická část této práce a její výsledky odvíjejí od divize sklo, budou se následující informace uvedené v práci orientovat pouze na tuto divizi.

Společnost Bohemia Machine patří mezi malé sklárny v moderním pojetí. Nicméně v současné době je již známá a to především díky získaným oceněním, z nichž nejvýznamnější je ocenění RedDot.

Nejvýznamnějším dodavatelem společnosti je společnost TELUX Glasproducts & Components GmbH, která dodává základní surovinu pro tavení skloviny a to sklářský kmen. Dalšími významnými dodavateli jsou poskytovatelé energie ČEZ, a.s. a innogy Česká republika a.s. Neméně důležitým dodavatelem je také společnost ARTGLASS s.r.o. která dodává montury, tedy část svítidel a to včetně certifikace.

Zákazníky tvoří koncoví spotřebitelé, překupníci, designeři, architekti, malé distribuční sítě a nově i podniková prodejna. Společnost dodává své výrobky po České republice, ale i v ostatních zemích světa, kdy zahraniční obchod činí zhruba 40 % z celkového obchodu.

V současné době je trendem snižování poptávky po polotovarech, které jsou často používány pro klasický brus a jejich cílová skupina je hlavně ve východním bloku. Důvodem tohoto poklesu je změna chování spotřebitelů, kteří přestávají mít zájem o průměrné výrobky. Naopak nárůst poptávky po luxusním zboží je přínosem pro hlavní vysoce kvalitní výrobky. V současné době poptávka po hotových výrobcích společnosti stále roste, což je především výsledkem cílené obchodní strategie a hledáním vhodného zákazníka a výrobku pro něj.

Nespornou konkurenční výhodou společnosti je čistota a kvalita skla, kvalitní design a unikátní velikost polotovaru. S touto chloubou však na druhé straně souvisí vysoká odpadovost, která se pohybuje v rozmezí 15 až 300 %. Kalkulovaná odpadovost je stanovena na 30 %, ale jaká ve skutečnosti bude, závisí na spoustě faktorů a to především na složitosti tvarů či požadavcích zákazníka na čistotu a kvalitu skla (Interní zdroj).

3.6 Produkce

V současné době tvoří hotové výrobky vyráběné pod značkou BOMMA jen malou část prodeje, zhruba 10 %, plánem společnosti je toto číslo razantně zvednout na úkor polotovarů, které nejsou z hlediska společnosti žádoucí vzhledem k nízkému zisku, který společnosti přináší. Nyní činí polotovary společnosti 40 % prodeje. Dalších 40 % prodeje tvoří takzvané B2B produkty, což jsou velké projekty pro společnost, které je dále zpracovávají. Příkladem takového projektu mohou být flakony na voňavky, nebo stínidla světla. Posledních 10 % produkce tvoří Retail, což je drobný obchod pro cílové zákazníky. Společnost se chce v budoucnu profilovat tak, aby hlavní předmětem činnosti byla výroba luxusních produktů vlastní značky.

Vzhledem k plánovaným snahám zaměřit výrobu především na hotové výrobky se nabízí otázka, proč takto společnost nepostupovala již dříve. Důvodem je, že společnost neměla dost finančních prostředků na budování sítě, obchodního zastoupení, kvalitní marketing a branding. V současné době se plánuje společnost na tento problém zaměřit a snaží se do této oblasti vnést požadované prostředky.

V budoucnosti plánuje společnost změnit strategii výroby, což vyžaduje i investice do nových technologií. Z tohoto důvodu, také společnost investuje do výzkumu a vývoje v divizi stroje. Výsledky těchto výzkumů jsou pak přínosem pro divizi sklo ve formě nových výrobních zařízení pro sklářský průmysl (Interní zdroj).

3.7 Účetní metodika a audit

Společnost Bohemia Machine s.r.o. vede účetnictví ode dne zápisu do obchodního rejstříku, přičemž se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění a dalšími obecně platnými předpisy.

Oceňování zásob je prováděno jak způsobem A, tak způsobem B, přičemž zásoby nakupované pro strojní výrobu jsou oceňovány pomocí metody B a jsou v průběhu roku účtovány v pořizovacích cenách přímo do spotřeby. Proti tomu jsou zásoby nakupované pro sklářskou výrobu účtovány v pořizovacích cenách pomocí metody A, s výjimkou materiálu pro sklářskou výrobu, který je nakoupen přímo na konkrétní zakázku, ten je pak účtován přímo do spotřeby.

Do pořizovacích cen nakupovaných zásob jsou zahrnuty náklady související s pořízením, jako jsou náklady na dopravu, cla, poplatky a poštovné. Zásoby vytvořená vlastní činností jsou oceňovány vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady a příslušnou část režijních nákladů. Na základě řádných inventur jsou tvořeny opravné položky a to k zásobám 2. jakostního stupně.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, ta zahrnuje cenu pořízení a náklady související s pořízením. Ocenění dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností pak zahrnuje hodnotu veškerých vstupů, mzdy zaměstnanců a režijní náklady, případně i část správních nákladů. Dlouhodobý hmotný majetek získaný bezplatně se oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Ocenění dlouhodobého majetku se snižuje o dotace ze státního rozpočtu. Účetní odpisy jsou rovnoměrné a jsou stanoveny vedením firmy na základě předpokládané doby životnosti odpisovaného majetku s výjimkou forem, které jsou odpisovány vždy 48 měsíců.

Pohledávky se při jejich vzniku oceňují jmenovitou hodnotou, nakoupené pohledávky pak pořizovací cenou. Mimo zákonných opravných položek jsou na pochybné pohledávky tvořeny účetní opravné položky a to na základě individuálního posouzení jednotlivých dlužníků a věkové struktury pohledávek. Závazky jsou vykazovány ve jmenovitých hodnotách. Část dlouhodobých úvěrů, která je splatná do jednoho roku se považuje za krátkodobý úvěr. Krátkodobý finanční majetek, který tvoří ceniny, peníze v hotovosti a na bankovních účtech je rovněž oceňován ve jmenovitých hodnotách.

Pro přepočet údajů v cizích měnách na českou jsou používány denní kurzy ČNB. Hodnota nezaplacených pohledávek a závazků, pokladní hotovosti a bankovních účtů v cizích měnách je přepočítávána kurzem ČNB k rozvahovému dni.

Společnost Bohemia Machine s.r.o. podléhá povinnému auditu v souladu s ustanovením § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který v současné době provádí Ing. Jana Kunešová, která je zapsána v seznamu auditorů u Komory auditorů České republiky pod číslem 1740. Mimo toho je ve společnosti pravidelně prováděn interní audit v omezené míře. Společnost se v blízké budoucnosti chystá vyčlenit tým, který se bude zabývat controllinem, řízením nákupu, optimalizací nákladů a vyhodnocením zakázek (Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=105539>).

3.8 Produkce

Společnost Bohemia Machine s.r.o. je vlastníkem ochranné známky BOMMA, která je novou značkou reprezentující vysoce kvalitní broušené výrobky z pravého českého křišťálu. Znamka BOMMA je registrována v České republice u Úřadu průmyslového vlastnictví a u World Intellectual Property Organisation. Logo známky je tvořeno abstraktním propojením iniciálek B a M, které jsou počátečními písmeny názvu společnosti a uměle vytvořeným výrazem BOMMA, která je rovněž odvozen od názvu společnosti.

Obr. 3.1 Ochranná známka Bomma



hi-tech crystal

Všechny výrobky pod značkou BOMMA jsou vyráběny z pravého českého broušeného křišťálu z rukou nejlepších českých sklářů a techniků s mnohaletou praxí a mimořádnou dovedností. Hlavním krédem všech kolekcí vyráběných pod značkou BOMMA jsou individuální tvarové přístupy a variabilita dekorací pomocí dokonalých brusů aplikovaných do kvalitního křišťálu.

Zdroj: Interní zdroj

Mezi největší pýchy společnosti patří kolekce FRANTIŠEK VÍZNER, STONE A MODULE TWO.

Obr. 3.2 Nápojový set STONE



Jiří Pelcl, který je autorem kolekce STONE vsadil na kontrast mezi hladkými konickými tvary těl kalichů a masivními nepravidelně vybroušenými nohami a dny. Toto originální architektonické pojetí dává výrobkům unikátní vzhled, apeluje na řemeslné provedení celé kompozice a nutí uživatele uchopit sklenky v broušených partiích, nikoliv za kalich samotný.

Dostupné z: <http://www.bomma.cz/cs/produkty/>

Kolekce FRANTIŠEK VÍZNER je dílem stejnojmenného autora, který je jedním z největších postav českého sklářského umění. Design vychází z architektonického pojetí čistých tvarových linií a dokonalého řemeslného zpracování jemného krajkového dekoru. Tyto přístupy dávají vyniknout průzračné křišťálové sklovině i lomu světla.

Obr. 3.3 Nápojový set FRANTIŠEK VÍZNER



Dostupné z: <http://www.bomma.cz/cs/produkty/>

Obr. 3.4 Odlivky na skotskou whisky



MODULE TWO je architektonickým dílem Thomase Jenkinse a představuje pár ručně broušených křišťálových odlivek na skotskou whisky. Autor se nechal inspirovat mechanickou technikou ozubení převodovek, přičemž jsou sklenky vybroušeny v opačných spirálových profilech tak, aby do sebe při otáčení zapadaly jako ozubená kola. Soupravu pak doplňuje lahev s broušeným poklopem, která je konstruována v podobném stylu.

Dostupné z: <http://www.bomma.cz/cs/produkty/>

Luxus všech výrobků značky BOMMA je dokreslován značkovým dárkovým kartonem a dárkovou taškou, do kterých jsou výrobky baleny.

Společnost Bohemia Machine s.r.o. se zaměřuje na realizaci celé řady významných uměleckých projektů a spolupracuje s renomovanými designerskými studiemi a galeriemi, jako je například Hauser and Wirth Žurich, Encore Glass California, Pace Wildenstein Gallery, Judistka Teatern Stockholm nebo Bulthaup Gallery Saint Petersburg. V roce 2012 vyrobila společnost největší whisky lahev na světě, která má objem 230 L. Tato lahev je zapsána do Guinnessovy knihy rekordů (Interní zdroj).

4 PRAKTICKÉ ASPEKTY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A CONTROLLINGU

Po teoretickém objasnění MÚ a controllingu je následující kapitola věnována aplikaci vybraných nástrojů MÚ a controllingu na vybrané výrobky společnosti Bohemia Machine s.r.o. za účelem zjištění, jak jsou jednotlivé skupiny výrobků pro společnost perspektivní. Zjištění přínosu jednotlivých výrobků je jedním ze základních úkolů controllingu. Jelikož se od významnosti jednotlivých zakázek společnosti odvíjí veškeré další plánování týkající se např. optimalizace výrobních procesů, stanovení potřebných výrobních kapacit, rozhodnutí o dodavatelích a velikosti dodávek, získání představy o cílovém trhu a zákaznících, je stanovení významnosti jednotlivých výrobků prvním a zásadním úkolem každého controllingového oddělení. Jelikož controllingové oddělení plánuje společnost Bohemia Machine s.r.o. teprve zavádět a v současné době není stanovena významnost jednotlivých skupin výrobků, věnuje se následující část práce právě této problematice, která představuje jen malou část z celkových činností, kterými se má správně nastavené MÚ a controlling ve společnostech zabývat.

Jak již bylo řečeno v teoretické části, společnosti lze z hlediska plánování výroby rozdělit na ty, které vyrábějí do zásoby a ty, které vyrábějí na základě objednávky konkrétních zákazníků. Jak už to bývá v reálném životě, není nic černé nebo bílé a to platí i v této problematice ve společnosti Bohemia Machine s.r.o. Část výroby společnosti totiž spadá mezi společnosti, které vyrábějí do zásoby a část mezi ty, které vyrábějí na základě objednávky konkrétních zákazníků. Tato situace je způsobena orientací společnosti jednak na výrobu luxusních výrobků značky Bomma, jednak na výrobu speciálních projektů na zakázku, dle přání zákazníka, a jednak na výrobu polotovarů, které jsou prodávány za účelem dalšího zpracování. Mezi výrobky vyráběné na základě konkrétní objednávky patří samozřejmě zakázková výroba B2B projektů, mimo to však do této skupiny patří i výroba luxusních světel značky Bomma a nápojové a dekorativní sklo značky Bomma a to především z toho důvodu, že hotové výrobky skladováním rychle ztrácí na své hodnotě, která je u těchto výrobků poměrně vysoká. Naopak výroba polotovarů, které jsou prodávány za účelem dalšího zpracování, probíhá formou výroby do zásoby. Tyto výrobky jsou v podstatě vyráběny, pro využití volné výrobní kapacity, dochází tak k bezhlavé výrobě na sklady, bez ohledu na to, zda bude pro výrobky nalezen zákazník. Ačkoliv zásoby hotových výrobků na skladě tvoří zhruba měsíční zásobu, což není tak markantní hodnota, vyrobených polotovarů se prodá

zhruba polovina. Zbytek výrobků, které nejsou prodány a zároveň nejsou na skladě výrobků, je stejně, jako zmetky nebo zbytkový materiál přesunut zpět do skladu materiálu a postupně znovu roztaven a využit k další výrobě. Do sklářského kmene se totiž při výrobě skloviny přidává 1/3 střepů, přičemž je potřeba, pro čistotu a kvalitu skla, aby pocházely z vlastní výroby. Z toho vyplývá, že je vlastně potřeba, aby byla část vyrobeného skla vrácena zpět do výroby, jako materiál. Nicméně, na pokrytí potřebných střepů, které se budou přidávat ke sklářskému kmeni, stačí zmetky, které tvoří dle normy 30 % z celkové výroby, u technologicky nebo kvalitativně vysoce náročných výrobků tvoří zmetkovost až 300 % a zbytkový materiál, který při výrobě skleněných výrobků vzniká. Výroba tedy není schopna pojmout takové množství skleněných střepů, jaké je v současnosti generováno a to způsobuje nepřiměřeně velké zásoby materiálu a s nimi spojené další náklady na skladování.

Z výše uvedené situace vyplývá, že společnost nevyužívá dostatečně efektivně výrobní kapacitu, což je způsobeno především nedostatečným množstvím zákazníků. Je tedy třeba zaměřit úsilí na získání nových zákazníků a udržení těch stávajících. Jelikož je sortiment společnosti celkem rozdílný a tedy jsou rozdílné i skupiny zákazníků, je třeba zjistit, jaké výrobky jsou pro společnost nejperspektivnější. Na základě tohoto zjištění pak lze stanovit, na jakou skupinu výrobků a s ní spojenou skupinu zákazníků se má společnost přednostně zaměřit.

4.1 Výrobní program společnosti Bohemia Machine s.r.o.

Produkty, které společnost Bohemia Machine s.r.o. vyrábí lze rozdělit do 4 základních skupin. První dvě skupiny zahrnují luxusní výrobky, které jsou prodávány pod světoznámou značkou Bomma, jde jednak o svítidla značky Bomma a jednak o nápojové a dekorativní sklo značky Bomma. Třetí skupinu tvoří tzv. B2B projekty, které jsou unikátními polotovary, jež společnost Bohemia Machine s.r.o. vyrábí, jako jediná v České republice. B2B projekty představují foukané výrobky velkých rozměrů, především sem spadají flakony na voňavky nebo stínidla světel. Poslední skupina tvoří polotovary nápojového a dekorativního skla, které jsou prodávány za účelem dalšího zpracování a to především zdobení.

Pro zjednodušení je z každé skupiny výrobků vybrán jeden, který je v současné době prodáváným produktem a zároveň tvoří jakýsi průměrný výrobek z dané kategorie, vzhledem k náročnosti výroby.

Obr. 4.1 Světlo z kolekce Tim

Zástupce luxusního svítidla značky Bomma je svítidlo z kolekce Tim, které je klasickým výrobkem společnosti Bohemia Machine s.r.o., která se chlubí schopností vyrobit výrobky z foukaného skla obrovských rozměrů. Každý kus je originálem, neboť stejně jako všechna svítidla značky Bomma i toto je volně foukané z ruky bez použití formy. Výsledkem snoubení zručnosti a síly sklářů s čistotou a průzračností křišťálu jsou křišťálové bubliny, které svou velikostí a kvalitou dokazují neobyčejnost a ojedinělost řemeslného umu a kvality skla, kterými je společnost specifická. Svítidla z kolekce Tim dosahují rozměrů až 750 mm a váhy 30 kilogramů. Prodejní cena svítidel značky Tim je v současné době cca 54 000 Kč bez DPH.



Zdroj: Interní zdroj

Z luxusního nápojového a dekorativního skla je pro účely této práce vybrán nápojový servis ze slavností kolekce Gem. Kolekce je navržena výhradně pro značku Bomma designérem Jiřím Pelclem. Výrobky této kolekce jsou specifické lehce zvlněným tvarem, který doplňují dvě řady vybroušených včelích pláštíků na spod, které vytváření působivý odraz světla a podporují tak pohyb s kalichem a nápojem uvnitř. Kolekce je vyrobena z vysoce kvalitního broušeného skla. Kolekce zahrnuje sklenice na whisky, vodu, červené, bílé a šumivé víno a karafu. Kompletní servis o dvou sklenicích každého druhu a jedné karafě je prodáván v ceně 19 600 Kč bez DPH, samozřejmě jsou prodávány i jednotlivé kusy. Jelikož se jednotlivé druhy nápojového skla pohybují v podobných cenách a jsou srovnatelně náročné na výrobu, bude pro účely této práce využit pouze jeden výrobek z této kolekce, a to konkrétně sklenice na bílé víno Gem, jejíž prodejní cena je 1 800 Kč bez DPH.

Obr. 4.2 Nápojový set Gem



Zdroj: Interní zdroj

Velká stínidla světla patří mezi tzv. B2B produkty. Jsou to projekty pro společnosti, které je dále zpracovávají. Hlavním rysem těchto produktů je jejich velikost, která je předností společnosti Bohemia Machine s.r.o., neboť jiné české společnosti nemají potřebné technologie a nejsou tedy schopny produkty z foukaného skla takových rozměrů vyrobit. Společnost vyrábí tyto stínidla o velikosti až 1 metr v průměru. Prodejní cena průměrného stínidla vyráběného společností se pohybuje okolo 3 000 Kč bez DPH.

Mezi klasické polotovary, které společnost vyrábí, patří dekorativní sklo, které je vyrobeno za účelem prodeje k dalšímu zpracování, jako je pískování, barvení a jiné zdobení. Prodejní cena těchto produktů se pohybuje v průměru 190 Kč bez DPH za kus. Původním záměrem společnosti bylo tyto polotovary vyrábět především proto, aby byl co nejvíce využit hlavní materiál, tedy sklářský kmen. Tavení kmene totiž společnost prování za využití zvláštní technologie, která je její know-how, a která umožňuje oddělit nejkvalitnější část sklářského kmene od zbytku. Přičemž na výrobky značky Bomma, stejně jako na produkty B2B, je používána pouze nejkvalitnější část sklářského kmene a zbytek, je využíván právě na výrobu polotovarů.

V současné době tvoří cca 40 % produkce společnosti Bohemia Machine s.r.o. výroba klasických polotovarů, 40 % produkce tvoří výroba B2B projektů, asi 10 % výroby připadá na

produkci pod značkou Bomma a zbylých 10 % tvoří retail. Vhodnost velikosti produkce jednotlivých skupin výrobků je dále posuzována na základě analýzy ABC, analýzy objemu zakázky a analýzy kritických bodů, přičemž není brán v úvahu retail, protože jde o specifickou zakázkovou výrobu, která je plánovaná individuálně na základě objednávky konkrétního zákazníka (Interní zdroj).

4.2 Analýza ABC

Analýzu ABC lze využít v celém výrobním procesu, lze díky ní analyzovat výrobní proces od pořízení zásob, přes výrobu, až po prodej hotových výrobků. V následujícím textu je využita analýza ABC pro stanovení pořadí výrobků podle jejich podílu na celkovém obratu divize sklo.

Obratem rozumíme tržby, z čehož vyplývá, že v první řadě musí být stanoveny velikosti tržeb, které společnosti přinesly jednotlivé výrobky. Pro jejich stanovení je třeba znát prodejní cenu jednotlivých výrobků a počet prodaných kusů. Výpočet tržeb připadajících na jednotlivé výrobky je uveden v tabulce č. 4.1. Informace o prodejních cenách a prodaných kusech pocházejí z interních dokumentů společnosti, přičemž všechny výrobky prodané v dané skupině výrobků jsou pro zjednodušení chápány, jako by byl prodán jen jeden druh výrobku ze skupiny, který je v práci uváděn.

Tab. 4.1 Stanovení tržeb za prodej jednotlivých výrobků

	Bomma světlo	Bomma sklenice	B2B projekt	Váza polotovár
Prodejní cena v Kč	54 000	1 800	3 000	190
Prodaných kusů	180	2 200	18 000	280 000
Tržby v Kč	9 720 000	3 960 000	54 000 000	53 200 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 4.2 je provedena analýza ABC, vycházející z údajů uvedených v předchozí tabulce.

Tab. 4.2 Analýza ABC

Produkt	Tržby v tis. Kč	Podíl na celk. tržbách	Tržby kumulovaně
Bomma světlo	9 720	8,04%	8,04%
Bomma sklenice	3 960	3,28%	11,32%
B2B projekt	54 000	44,67%	55,99%
Váza polotovár	53 200	44,01%	100,00%
Celkem	120 880	100,00%	

Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě provedené analýzy ABC lze rozdělit výrobky do jednotlivých tříd. Dle literatury se rozlišují výrobky na tři třídy. Třída A, která zahrnuje výrobky tvořící cca 75 % tržeb. Výrobky, které zahrnují zhruba 20 % tržeb, spadají do třídy B a třída C náleží výrobkům, které se na celkových tržbách podílejí asi z 5 %. Jelikož z analýzy ABC provedené pro výrobky vyráběné společností Bohemia Machine s.r.o., jsou tyto hodnoty nereálné, byly hranice posunuty následovně. Třída A zahrnuje výrobky, které se na tržbách podílejí z více než 40 %. Výrobky, jejichž tržba činí více, než 5 % z tržeb připadají do třídy B a výrobky jejichž tržby nedosahují ani 5 % jsou považovány za výrobky třídy C. Na základě těchto kritérií je sestavena tabulka č. 4.3, která ve skupině A zahrnuje B2B projekt a vázu, která je určená k dalšímu zpracování. Do třídy B připadá světlo značky Bomma a třída C je obsazena sklenicí značky Bomma.

Tab. 4.3 Klasifikace výrobků na základě analýzy ABC

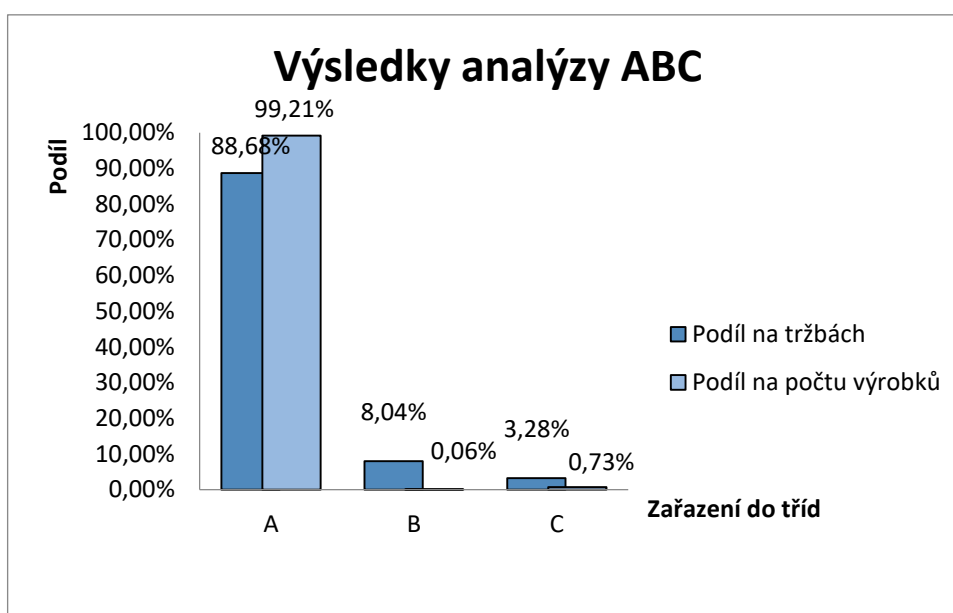
Třída	Podíl na tržbách	Podíl na počtu výrobků
A	88,68%	99,21%
B	8,04%	0,06%
C	3,28%	0,73%

Zdroj: Vlastní zpracování

Analýza ABC určuje, kterým výrobkům je třeba věnovat největší pozornost, protože z hlediska podílu na tržbách jsou významnější než jiné výrobky. Za nejvýznamnější výrobky

jsou považovány výrobky skupiny A, nejméně významné jsou pak výrobky skupiny C. Pokud budou brány v úvahu pouze tržby, které dané výrobky přinesou do společnosti, je třeba konstatovat, že pozornost managementu společnosti by měla směřovat především k výrobkům spadajícím do třídy A, tedy B2B projektům a polotovarům určeným k prodeji za účelem dalšího zpracování, které společně přinesou tržby ve výši téměř 89 % z celkových tržeb. Volná kapacita výroby, která vznikne při výrobě maximálního prodejního množství výrobků třídy A, by měla být přednostně využita pro výrobu výrobků přiřazených do třídy B, tedy světlý prodávánými pod značkou Bomma, která se na celkových tržbách podílí zhruba 8 %, výrobkům třídy C, které přinášejí jen asi 3 % z celkových tržeb, by měla být věnována až zbylá výrobní kapacita, kterou nevyužijí výrobky patřící do předchozích tříd. Do třídy C jsou přiřazeny sklenice značky Bomma. Výsledky analýzy ABC jsou pro lepší přehlednost zobrazeny graficky v obrázku č. 4.3.

Obr. 4.3 Výsledky analýzy ABC



Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k poměru prodáváných výrobků v jednotlivých skupinách, který je možné vidět v tabulce č. 4.3 zabývající se klasifikací výrobků na základě analýzy ABC, se dá předpokládat, že největší význam na tržbách společnosti nepřináší prodejní ceny výrobků, ale počty prodaných výrobků. Z toho důvodu je vhodné provést analýzu objemu zakázky.

4.3 Analýza objemu zakázky

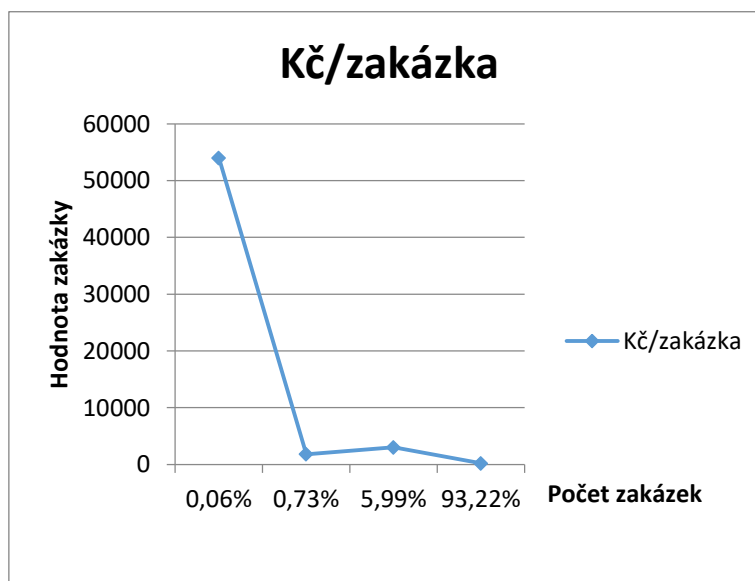
Analýza objemu zakázky vychází z analýzy ABC, ale navíc pracuje s tržbami připadajícími na 1 kus výrobku. Analýzou objemu zakázky se zabývá tabulka č. 4.4 a výsledky jsou dále zobrazeny graficky v obrázku č. 4.4.

Tab. 4.4 Analýza objemu zakázky

Hodnota zakázky		Počet zakázek		Obraty		Kč/zakázka
od	do	počet v ks	poměr v %	velikost v Kč	poměr v %	
0	1 000	280 000	93,22	53 200 000	44,01	190
1 001	2 500	2 200	0,73	3 960 000	3,28	1 800
2 501	10 000	18 000	5,99	54 000 000	44,67	3 000
10 000	55 000	180	0,06	9 720 000	8,04	54 000
Celkem		300 380	100,00	120 880 000	100,00	58 990

Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. 4.4 Tržby na zakázku



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf na obrázku č. 4.4 zobrazuje kolik Kč tržeb, přinese jaká zakázka. Je patrné, že největší tržbu, pokud hovoříme o tržbě, na jednu zakázku přinese světlo Tim prodávané pod značkou Bomma. Světlo z kolekce Tim má výrazně vyšší výnosový potenciál než ostatní produkty společnosti Bohemia Machine s.r.o. Problémem u těchto výrobků je velice nízký počet prodaných kusů, který způsobuje nízký tržeb vygenerovaných světly značky Bomma na celkových tržbách. Z výsledků analýzy objemu zakázky vyplývá, že za účelem zvýšení tržeb

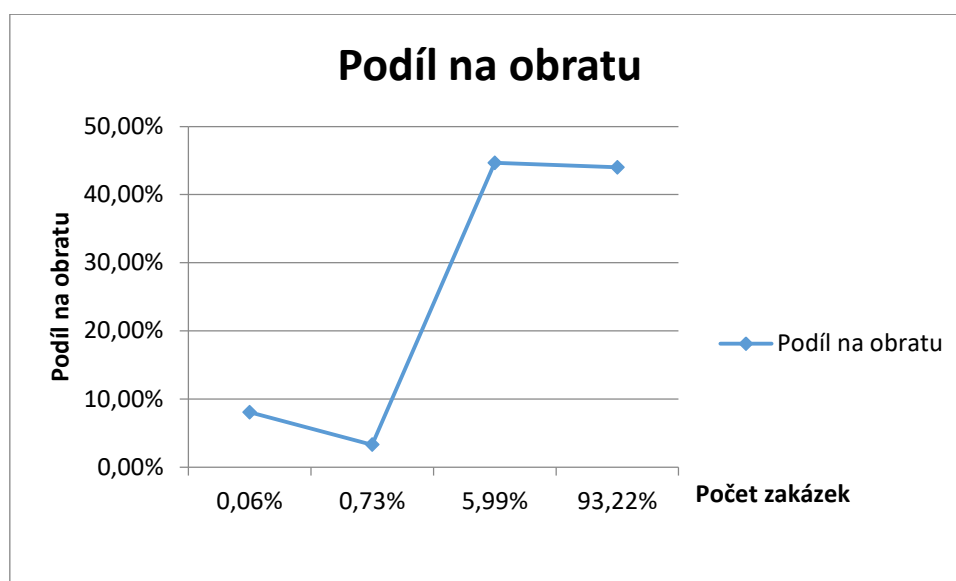
z prodeje světel značky Bomma je potřeba rozšířit pole zákazníků a zvýšit tak objem prodeje těchto produktů.

Dalšími výrobky, které vykazují poměrně nízký počet prodaných kusů, jsou sklenice značky Bomma. Ačkoliv těchto produktů je prodáno zhruba 10 x více než světel značky Bomma, jsou tržby vygenerované sklenicemi značky Bomma téměř 3 x nižší než tržby vygenerované světly značky Bomma. To je způsobeno významně odlišnými prodejními cenami světel značky Bomma a sklenic značky Bomma. Ačkoliv jsou prodejní ceny obou skupin výrobků tk rozdílné, nelze zvyšovat prodejní cenu sklenic značky Bomma, protože jejich prodejní cen je v porovnání s ostatním nápojovým sklem dostupným na trhu už tak dost vysoká. Na nízký podíl na tržbách, který sklenice Bomma vykázaly, má vliv jednak nízký počet prodaných kusů těchto výrobků a jednak poměrně nízký výnos na zakázku. Dle analýzy objemu zakázky představují sklenice značky Bomma za současných podmínek pro společnost ne příliš zajímavý produkt, z hlediska jeho výnosnosti.

Významnou položkou, co do velikosti tržeb, jsou B2B projekty. Z výsledků analýzy objemu zakázky je zřejmé, že velkou měrou se na tržbách generovaných B2B projekty podílí prodané množství těchto výrobků. Nicméně i výnosnost B2B projektů je v porovnání s výnosností ostatních skupin výrobků významná. Světla značky Bomma jsou sice prodávána za mnohonásobně vyšší cenu, ostatní produkce má však prodejní cenu nižší. Z tabulky č. 4.4 je zřejmé, že B2B projekty, které jsou prodávány, jako polotovary, jsou prodávány zhruba za 15 x vyšší cenu než vázy, které jsou rovněž prodávány jako potovary, za účelem dalšího zpracování. Vázy prodávány jako polotovary vygenerují téměř stejné tržby jako B2B projekty, ale jak vyplývá z tabulky analýzy objemu zakázky a obrázku č. 4.5, je potřeba pro dosažení srovnatelných tržeb asi 9 x větší prodej váz než prodej B2B projektů.

Ačkoliv vázy prodávány jako polotovary přináší v současné době společnosti Bohemia Machine s.r.o. velmi významné tržby, jejich průměrná prodejní cena je nejnižší ze všech skupin výrobků. Vysoké tržby, které tato produkce přináší, jsou způsobeny především objemem prodeje těchto výrobků. Je tedy zřejmé, že na základě výsledků analýzy objemu zakázky jsou B2B projekty pro společnost významnější než vázy prodávány jako polotovary, ačkoli dle analýzy ABC byly tyto dva produkty srovnatelné.

Obr. 4.5 Podíl zakázek na obratu



Zdroj: Vlastní zpracování

Grafické znázornění v obrázku č. 4.5 znázorňuje v podstatě analýzu ABC, navíc ale zobrazuje právě velikost produkce, díky níž je podíl na tržbách dosahováno. Výhoda analýzy objemu zakázky oproti analýze ABC je tedy ta, že na rozdíl od analýzy ABC nepracuje analýza objemu zakázky pouze s velikostí tržeb, které vygenerují jednotlivé druhy výrobků, ale i s objemy prodaných výrobků.

4.4 Příspěvek na úhradu

Je důležité, zjistit, který druh výrobků přinese společnosti jaké tržby, pro rozhodnutí o struktuře výrobního procesu však nelze považovat tržby za jediný ukazatel. Pokud by byly tržby považovány za jediný ukazatel a celá výroba by se podřizovala výrobkům, které zajišťují největší tržby, mohlo by se snadno stát, že se bude výroba orientovat na výrobky, které jsou ve skutečnosti ztrátové. Kromě tržeb je také velmi důležité sledovat příspěvek na úhradu a zisk. Proto, aby mohli být příspěvek na úhradu a zisk zjištěny, je třeba znát jednotlivé náklady společnosti. Náklady lze sledovat pomocí kalkulace, ta je pro porovnávání výrobky uvedena v tabulce č. 4.5 Kalkulace vychází z vnitropodnikového účetnictví společnosti Bohemia Machine s.r.o.

Náklady jsou ve vnitropodnikovém účetnictví společnosti Bohemia Machine s.r.o. členěny nejdříve na náklady připadající divizi stroje, náklady připadající na divizi sklo a náklady připadající na administrativu, přičemž administrativní náklady se přerozdělují na divizi sklo a divizi stroje rovnoměrně.

Náklady divize sklo se člení na náklady přímé a nepřímé, mezi přímé náklady patří sklářský kmen, který si společnost sama nemíchá, ale je jí dodáván ve stavu připraveném k tavení. Sklářský kmen však sám o sobě k výrobě skla nestačí, je zapotřebí do něj přidat rozdrčené sklo. Skleněné střepy tvoří 1/3 tzv. vsádky, která vzniká právě smícháním sklářského kmene a střepů a z níž je sklo vyráběno. Dalšími přímými náklady jsou montury, ty jsou využívány ve výrobě světel, konkrétně to je ta část světel, která není tvořená sklem, to znamená závěsné zařízení včetně zařízení, na které se připevňuje žárovka. Součástí přímých nákladů je také pohyblivá složka mzdy výrobních dělníků, tedy sklářů, brusičů, kuličů, vymývačů a leštičů i baličů. Mzdy controlerů kvality a skladníků, stejně jako pevná část mezd výrobních dělníků a s nimi spojené další osobní náklady jsou považovány za nepřímý náklad a jsou tedy přiřazeny k režijním osobním nákladům.

Mezi nepřímé náklady dále patří odpisy. Z pohledu rozpočítání odpisů mezi jednotlivé zakázky jsou zajímavé odpisy sklářských forem. Společnost tyto odpisy považuje za nepřímý náklad, který se při kalkulacích rovnoměrně rozpočítává na veškeré výrobky, stejně jako tomu je u ostatních odpisů. Jenže tyto formy jsou využívány pouze pro dvě skupiny výrobků, a to pro nápojové a dekorativní sklo Bomma a nápojové a dekorativní sklo vyráběné jako polotovary za účelem dalšího zpracování. Nicméně dle vedení společnosti nejsou odpisované částky tak vysoké, aby bylo potřeba přepočítávat odpisy pouze na zakázky, které formy využívají. S tímto postupem je třeba souhlasit, protože se nelze zabírat všemi položkami, méně významné položky je třeba z řízení vynechat, aby zbyl managementu čas rozhodovat o položkách významných. Dalším nepřímým nákladem je spotřeba veškerých energií. Energie, které spotřebovává provoz strojních zařízení, by měly být ve výrobních podnicích považovány za variabilní. Největší spotřebu energie ve sklárně má však tavící pec, ta musí běžet nepřetržitě, ať se vyrábí nebo výroba stojí, z toho důvodu nelze přiřadit konkrétní velikost spotřeby konkrétní zakázce. Veškerá ostatní spotřeba energie činí asi 40% z celkové spotřeby, která připadá na výrobní stroje v divizi sklo, jde tedy o méně než polovinu a z toho důvodu není ani tato ostatní spotřeba společností určována na konkrétní výrobek. Ostatní nepřímé náklady pak zahrnují režijní materiál, především různé brusné nástroje, mycí prostředky, materiály využívané v administrativě, ochranné pomůcky a ostatní režijní náklady, kam spadají například opravy a údržba.

Tab. 4.5 Kalkulace nákladů

Výrobek Náklad		Bomma světlo	Bomma sklenice	B2B projekt	Váza polotovár
Sklářský kmen		492,0	9,0	655,0	30,0
Montury		819,0	-	-	-
Návrhy		3900,0	1455,0	-	-
Obalový materiál		96,0	37,0	96,0	6,0
Osobní náklady	skláři	94,0	25,0	94,0	25,0
	brusiči	14,0	8,0	14,0	8,0
	kuliči	-	252,0	-	-
	leštiči	51,0	26,0	51,0	18,0
	balíči	6,5	12,0	6,5	2,5
Přímé náklady celkem		5472,5	1824,0	916,5	89,5
Energie		9,7	9,7	9,7	9,7
Režijní materiál		28,0	28,0	28,0	28,0
Režijní osobní náklady		8,5	8,5	8,5	8,5
Odpisy		34,1	34,1	34,1	34,1
Ostatní režijní náklady		57,0	57,0	57,0	57,0
Nepřímé náklady celkem		137,3	137,3	137,3	137,3
Celkové náklady		5609,8	1961,3	1053,8	226,8

Zdroj: Interní zdroj

Kalkulace nákladů určuje velikost nákladů vynaložených na jeden kus konkrétního výrobku. Z kalkulace vyplývá, že nejméně nákladným výrobkem je váza prodávaná jako polotovár za účelem dalšího zpracování. Druhým výrobkem, který generuje nejméně nákladů je B2B projekt. Nejvyšší náklady vznikají při výrobě světla značky Bomma, náklady připadající na tento výrobek jsou o dost významnější než náklady na ostatní výrobky. Tabulka č. 4.6 znázorňuje, kolik procent z prodejní ceny výrobku představují náklady připadající na daný výrobek.

Tab. 4.6 Podíl nákladů na prodejní ceně

	Bomma světlo	Bomma sklenice	B2B projekt	Váza polotovár
Prodejní cena v Kč	54000	1800	3000	190
Přímé náklady v Kč	5472,5	1824,0	916,5	89,5
Celkové náklady v Kč	5609,8	1961,3	1053,8	226,8
Podíl přímých nákladů na prodejní ceně	10,13%	101,33%	30,55%	47,11%
Podíl celkových nákladů na prodejní ceně	10,39%	108,96%	35,13%	119,37%
Rozdíl mezi podílem celkových a přímých nákladů	0,25%	7,63%	4,58%	72,26%

Zdroj: Vlastní zpracování

Z předcházející tabulky vyplývá, že pokud budou brány v úvahu celkové náklady přiřazené na jeden kus výrobku, budou hned dva výrobky přesahovat svými náklady prodejní cenu, tedy tyto výrobky budou ztrátové. Konkrétně jde o sklenici Bomma, jejíž celkové náklady převyšují prodejní cenu téměř o 9 %, druhým ztrátovým výrobkem je pak váza prodávána jako polotovár, jejíž prodejní cena je zhruba o 19 % nižší, než celkové náklady na ní připadající. Z porovnání podílu celkových nákladů na prodejní ceně a přímých nákladů na prodejní ceně je zřejmé, že u levnějších výrobků, za ty lze považovat vázu prodávanou za účelem dalšího zpracování, tvoří většinou část nákladů náklady nepřímé, v tomto případě je to zhruba 72%, což je obrovská položka. Vázy vyráběné jako polotovár k dalšímu zpracování sice pokryjí své přímé náklady, ale částka, za kterou je výrobek prodáván nestačí na pokrytí celkových nákladů připadajících na jeden výrobek. Pokud produkt nestačí na pokrytí celkových nákladů společnosti, je to znamení, že jde o příliš malou zakázku, která nepřináší společnost relevantní výnos vzhledem k nákladům, které společnost vynakládá. Problém malých zakázek je typickým problémem ve velkých společnostech, jejichž fixní náklady jsou podstatně vyšší než fixní náklady menších podniků. Pokud bude společnost orientovat výrobu na malé zakázky na úkor zakázek větších, dojde k prudkému poklesu výnosů společnosti a to i v případě, že objem malých zakázek poroste rychleji, než by rostl objem zakázek velkých. Lze tedy doporučit, aby společnost vyráběla vázy a další výrobky patřící do skupiny polotovarů, pouze jako doplňkový produkt.

Mezi produkty, jejichž prodejní cena je nižší, než přímé náklady patří sklenice značky Bomma. V této fázi nelze vyhodnotit výrobek jako výrobek ztrátový s požadavkem výrobek nevyrábět. Aby bylo možné určit, zda výrobek vyrábět a za jakých podmínek, nebo jeho výrobu ukončit, je třeba rozdělit náklady na náklady variabilní a fixní. Pokud je schopna prodejní cena výrobku pokrýt jeho variabilní náklady, je možné tento produkt dále vyrábět. Členění nákladů na variabilní a fixní je součástí tabulky č. 4.7.

Tab. 4.7 Příspěvek na úhradu

Položka		Bomma světlo	Bomma sklenice	B2B projekt	Váza polotovár
		Kč	Kč	Kč	Kč
Obrat		9 720 000	3 960 000	54 000 000	53 200 000
Sklářský kmen		88 560	19 800	11 790 000	8 400 000
Montury		147 420			
Obalový materiál		17 280	81 400	1 728 000	1 680 000
Osobní náklady	skláři	16 920	55 000	1 692 000	7 000 000
	brusiči	2 520	17 600	252 000	2 240 000
	kuliči		554 400		
	leštiči	9 180	57 200	918 000	5 040 000
	balíči	1 170	26 400	117 000	700 000
Variabilní náklady		283 050	811 800	16 497 000	25 060 000
Příspěvek na úhradu		9 436 950	3 148 200	37 503 000	28 140 000
Návrhy		700 000	3 200 000		
Energie		1 746	21 340	174 600	2 716 000
Režijní materiál		5 040	61 600	504 000	7 840 000
Režijní osobní náklady		1 530	18 700	153 000	2 380 000
Odpisy		6 138	75 020	613 800	9 548 000
Ostatní režijní náklady		10 260	125 400	1 026 000	15 960 000
Fixní náklady		724 714	3 502 060	2 471 400	38 444 000
Zisk		8 712 236	-353 860	35 031 600	-10 304 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Při srovnání tabulky č. 4.7 a tabulky č. 4.5 lze dojít k závěru, že pokud tržby vygenerované určitým druhem výrobku nejsou schopny pokrýt náklady přímé, neznamená to, že nejsou schopny pokrýt náklady variabilní. Rozdíl mezi obratem a variabilními náklady lze nazvat jako příspěvek na úhradu. Příspěvek na úhradu vyjadřuje, kolik finančních prostředků zbyde na úhradu fixních nákladů a na tvorbu zisku po odečtení nákladů variabilních, přičemž zisk vzniká pouze v případě, že je příspěvek na úhradu vyšší než fixní náklady. Pokud je tedy rozhodováno o tom, zda výrobek dále vyrábět, nebo jeho výrobku ukončit, je příspěvek na

úhradu hlavním vodítkem. Pokud by byl tento ukazatel záporný, znamená to, že prodejní cena výrobku nepokryje ani jeho variabilní náklady a výrobek bude tedy při této prodejní ceně a nezměněném způsobu výroby vždy ztrátový. Z hodnot příspěvků na úhradu u posuzovaných výrobků je zřejmé, že všechny tyto výrobky mohou být společností dále vyráběny a zbývá tedy definitivně určit, na který výrobek se má společnost přednostně zaměřit.

Tab. 4.8 Procentní vyjádření příspěvku na úhradu

Skupina výrobků	Příspěvek na úhradu	Pořadí
Bomma světlo	97,09%	1.
Bomma sklenice	79,50%	2.
B2B projekt	69,45%	3.
Váza polotovar	52,89%	4.

Zdroj: Vlastní zpracování

Příspěvek na úhradu vyjadřuje, kolik korun z výnosu vygenerovaného daným výrobkem zbyde po odečtení přímých nákladů na výrobek. Tabulka č. 4.8 zobrazuje příspěvek na úhradu vyjádřený jako podíl z obratu. Díky procentuálnímu vyjádření lze stanovit pořadí výrobků z hlediska velikosti příspěvku na úhradu k velikosti obratu, které je rovněž uvedeno v tabulce. Z výpočtu příspěvku na úhradu je zřejmé, že největší podíl příspěvku na úhradu na prodejní ceně je u světla značky Bomma, u kterého tvoří příspěvek na úhradu 0,97 Kč z 1 Kč tržby. Na druhém místě je sklenice značky Bomma, která generuje příspěvek na úhradu ve výši 0,80 Kč na 1 Kč tržby, hned za ní stojí B2B projekty, které vytvoří 0,69 Kč příspěvku na úhradu z 1 Kč tržby. Nejnižší příspěvek na úhradu z 1 Kč tržby přinese váza, prodávaná jako polotovar, u níž tvoří příspěvek na úhradu 0,53 Kč z 1 Kč tržby.

4.5 Analýza kritických bodů

Při určování struktury produkce je důležité brát ohled na fixní náklady, které se mohou u jednotlivých skupin výrobků lišit a vzhledem k objemům produkce mohou hrát významnou roli a to především tam, kde nejde o sériovou výrobu a nejsou vyráběny tisíce či milióny výrobků ročně. Jak uvádí tabulka č. 4.7, ve společnosti Bohemia Machine s.r.o. existují skupiny výrobků, které nejsou schopny pokrýt, za stávající produkce, fixní náklady společnosti. Konkrétně jde o sklenice značky Bomma a polotovary prodávané pro účely dalšího zpracování, což vyplývá ze ztráty, kterou tyto výrobky generují. Protože jsou tyto výrobky ztrátové vlivem fixních nákladů, které budou vždy stejné, bez ohledu na velikost produkce, stačí pouze určit minimální množství, které musí být vyrobeno, aby byly tyto fixní náklady pokryty. K tomu slouží nástroj analýzy kritických bodů, kterým je kritický obrat

v kusech, ten je uveden stejně jako další využití nástroje kritických bodů v tabulce č. 4.9. Kritický obrat v kusech představuje hranici nulového zisku, pokud se bude produkce pohybovat nad touto hranicí, bude tvořen zisk, pokud pod touto hranicí bude generována ztráta. Kritický obrat lze vyjádřit i v Kč, v tomto případě je výsledkem velikost obratu, kterou musí výrobky dosáhnout, aby jejich výroba dosahovala nulového zisku. V případě, kdy společnost dosahuje vyššího obratu, je generován zisk v opačném případě je výroba daných produktů ztrátová.

Na základě výpočtu ukazatele kritického obratu lze vypočítat stupeň intenzity práce. Ten se určuje jako podíl kritického obratu na celkovém obratu. Stupeň intenzity práce vyjadřuje kolik procent z celkového obratu, je využito pro krytí nákladů. Čím nižší hodnoty stupně intenzity práce výrobky dosahují, tím lépe. Dle tohoto ukazatele mají nejmenší podíl nákladů na celkovém obratu B2B projekty, jejichž náklady činí 6,59 % z obratu. Velmi nízkého stupně intenzity práce dosahují i světla prodávaná pod značkou Bomma, jejichž náklady tvoří 7,68 % z obratu. Stupeň intenzity práce u sklenic značky Bomma a váz prodáváných jako polotovary je vyšší než 100 %, což znamená, že za současné velikosti produkce dosahují tyto výrobky vyšších nákladů, než jaký vygenerují obrat.

Tab. 4.9 Analýza kritických bodů

Ukazatel	Bomma světlo	Bomma sklenice	B2B projekt	Váza polotovary
Kritický obrat v Kč	746 451	4 405 107	3 558 531	72 680 199
Stupeň intenzity práce	7,68%	111,24%	6,59%	136,62%
Kritický obrat v kusech	14	2 447	1 186	382 527
Bezpečná míra zisku v Kč	8 973 549	-445 107	50 441 469	-19 480 199
Bezpečnostní koeficient	92,32%		93,41%	
Zisk	89,63%		64,87%	

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro výrobky, které jsou vyráběné v dostatečném množství pro tvorbu zisku, jsou dalšími významnými ukazateli bezpečností míra zisku a bezpečnostní koeficient. Bezpečnostní míra zisku vyjadřuje rozdíl mezi celkovým obratem a kritickým obratem a lze pomocí ní tedy určit, o kolik Kč může klesnout obrat daného výrobku, než bude dosaženo kritického bodu. Z porovnání bezpečné míry zisku u světla značky Bomma a B2B projektu, které jsou

ve vyráběném množství jediné ziskové je zřejmé, že B2B projekty dosahují mnohem vyšší bezpečností míry zisku a tvoří tak větší polštář pro případné výkyvy výroby a odbytu. Vzhledem k velmi rozdílným poměrům mezi prodejními cenami výrobků a náklady je vhodné vyjádřit bezpečností míru zisku v podílu k celkovému obratu, kdy je výsledkem hodnota vyjadřující, o kolik procent může klesnout obrat, než podnik dosáhne zóny ztráty. Pro tento výsledek lze použít bezpečností koeficient, z jehož vypočítaných hodnot vyplývá, že obrat obou výrobků může klesnout téměř o stejnou procentuální míru a to o více než 90 %. Ačkoliv byla bezpečná míra zisku světla značky Bomma a B2B projektu významně rozdílná, bezpečností koeficient je téměř shodný, což je dáno obrovským rozdílem mezi kritickými obraty obou výrobků, zatímco světla značky Bomma dosáhnou pokrytí nákladů s obratem ve výši zhruba 750 tisíc Kč, B2B projekty potřebují k pokrytí nákladů s nimi spojenými vygenerovat obrat ve výši zhruba 3,5 milionu Kč.

Díky stanovení bezpečnostního koeficientu lze vypočítat podíl zisku na celkovém obratu. Z výpočtu vyplývá, že v případě světla značky Bomma tvoří zisková položka téměř 90 % obratu, což je výborný výsledek, B2B projekty jsou se svými 65% podílem na obratu také velmi přínosné. Z analýzy kritických bodů vyplývá, že je tedy nutné věnovat úsilí rozvoji výroby a odbytu těchto dvou druhů výrobků a na druhé straně přemýšlet o budoucnosti sklenic značky Bomma a polotovarů, které při současné produkci nepokrývají náklady společnosti jim připadající.

4.6 Interpretace provedených analýz

Po provedení jednotlivých analýz za účelem zjištění přínosnosti výrobků světla značky Bomma, sklenice značky Bomma, B2B projektu a vázy prodávané jako polotovar k dalšímu zpracování, které jsou zástupci jednotlivých výrobních skupin podniku, nebylo zjištěno vždy shodné pořadí výrobků. Z toho vyplývá, že v praxi nelze zůstat u jedné analýzy, ale je velmi důležité, použít větší množství analýz. Na konci všech analýz musí stát odpovědný manažer, který jim porozumí a na základě zkušeností a logického úsudku rozhodne, kterou cestou společnost dále směřovat.

Tabulka č. 4.10 obsahuje pořadí jednotlivých výrobků z hlediska absolutních ukazatelů použitých analýz. Dle těchto ukazatelů jsou nejvýznamnějšími výrobky společnosti Bohemia Machine s.r.o. B2B projekty a v druhé řadě světla prodávaná pod značkou Bomma. Třetí v pořadí jsou vázy prodávané, jako polotovary a na posledním místě sklenice značky Bomma.

Tab. 4.10 Pořadí výrobků dle absolutních ukazatelů

	Bomma světlo	Bomma sklenice	B2B projekt	Váza polotovár
Tržby	3.	4.	1.	2.
Tržby za kus	1.	3.	2.	4.
Příspěvek na úhradu	3.	4.	1.	2.
Kritický obrat	1.	3.	2.	4.
Bezpečná míra zisku	2.	3.	1.	4.
Pořadí dle absolutních ukazatelů	2.	4.	1.	3.

Zdroj: Vlastní zpracování

Trochu jiné pořadí jednotlivých druhů výrobků určují výsledky relativních ukazatelů provedených analýz, pořadí je uvedeno v tabulce č. 4.11. Dle těchto ukazatelů jsou nejvýznamnějšími výrobky světla značky Bomma, za nimi stojí B2B projekty. Další v pořadí jsou sklenice značky Bomma a poslední místo patří vázám prodávaným jako polotovary.

Tab. 4.11 Pořadí výrobků dle relativních ukazatelů

	Bomma světlo	Bomma sklenice	B2B projekt	Váza polotovár
Podíl na celkových tržbách	3.	4.	1.	2.
Podíl přímých nákladů na prodejní ceně	1.	4.	2.	3.
Podíl celkových nákladů na prodejní ceně	1.	3.	2.	4.
Podíl příspěvku na úhradu na tržbách	1.	2.	3.	4.
Stupeň intenzity práce	2.	3.	1.	4.
Bezpečnostní koeficient	2.	-	1.	-
Podíl zisku na tržbách	1.	-	2.	-
Pořadí dle relativních ukazatelů	1.	3.	2.	4.

Zdroj: Vlastní zpracování

Ačkoliv se pořadí dle absolutních a relativních ukazatelů mírně liší, lze na základě výsledků jednotlivých analýz určit za perspektivní výrobky světla prodávaná pod značkou Bomma a B2B projekty. Naopak ne příliš přínosnými výrobky jsou sklenice značky Bomma a vázy prodávané jako polotovary. Výsledky analýz nejsou úplně v souladu s původním záměrem společnosti zaměřit se na veškerou produkci pod značkou Bomma, dle analýz by se společnost Bohemia Machine s.r.o. měla zaměřit především na světla prodávaná pod značkou Bomma a na B2B projekty.

Společnost Bohemia Machine s.r.o. by měla prioritně zacílit na luxusní světla značky Bomma. Tyto výrobky jsou totiž na trhu unikátní a žádná jiná společnost není schopna je vyrobit, především z důvodu jejich velikých rozměrů. Problémem u této skupiny výrobku je jejich vysoká cena, neboť trhy s luxusním zbožím, kterým světla značky Bomma bez pochyby jsou, nedisponují tolika zákazníky, jako trh s normálním zbožím, především ne v České republice. Proto je potřeba, aby se společnost zaměřila především na zahraniční trhy a to konkrétně na arabské země, kde je o kvalitní křišťálové sklo podle informací společnosti Crystal BOHEMIA, a.s., která je rovněž českým výrobcem luxusního skla, velký zájem. To, že obchod se zahraničím je ve sklářském průmyslu významnou položkou potvrzuje i fakt, že na celkových tržbách společnosti Crystal BOHEMIA, a.s. se zahraniční obchod podílí z 88 %. Naopak u sklářské divize společnosti Bohemia Machine s.r.o. jsou tržby tvořeny z více než 60 % tuzemským obchodem. Z toho důvodu je třeba největší úsilí managementu společnosti věnovat k aktivitám pro získání zahraniční klientely a zacílit na zákazníky, kteří požadují jedinečnost a vysokou kvalitu a jsou za ně ochotni zaplatit (Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=19902594&subjektId=358535&spis=85767>)

Dle provedených analýz jsou rovněž významnými výrobky B2B projekty, přesto by se společnost neměla orientovat na zvyšování produkce těchto výrobku. Ačkoliv B2B projekty přinášejí společnosti obrovský podíl na zisku a jsou tak pro společnost v současné době perspektivní, můžou společnost také ohrozit. Jelikož jsou B2B projekty výrobky obrovských rozměrů, které jsou prodávány za účelem dalšího zpracování, jsou v podstatě konkurentem pro svítidla značky Bomma. A to z toho důvodu, že nějaká další společnost z nich udělá hotový luxusní výrobek, který disponuje stejně jako světla značky Bomma svou velikostí a kvalitou skla a je tedy pro světla značky Bomma konkurentem. Navíc se u prodeje B2B projektů nepředpokládá významný roční nárůst odbytu, spíše se odbyt bude pohybovat ve stejných číslech a to právě proto, že z B2B projektů jsou vyráběny luxusní drahé výrobky,

jejichž trh není příliš veliký. Pro společnost je tedy výhodnější zvýšit výrobu světel značky Bomma, jejichž zisk je 90 % z prodejní ceny a snažit se být v této oblasti dominantní na českém a především světovém trhu, než cílit výrobu na B2B projekty, které mají výrazně nižší prodejní cenu a tedy i nižší zisk na jednotku produkce a jsou v konečné fázi konkurentem vlastních výrobků.

Jelikož při rozdělení nákladů na fixní a variabilní vyplynulo, že sklenice značky Bomma je ztrátová především z důvodu fixních nákladů vynaložených na návrhy tohoto skla, jsou tři možnosti, jak v souvislosti s touto skupinou výrobků může management společnosti postupovat, buď výrazně zvýšit výrobu, aby mohly být náklady na návrhy rozpuštěny mezi větší množství výrobků a výrobek se stal ziskovým, nebo výrobku omezit na menší množství druhů a ty vyrábět ve velkém množství, nebo výrobku ukončit. Jelikož má společnost Bohemia Machine s.r.o. v oblasti produkce luxusního nápojového a dekorativního skla velkého světoznámého konkurenta společnost Crystal BOHEMIA, a.s., znamená navýšení prodeje velkou marketingovou zátěž a to především ve formě dodatečných nákladů na marketing.

Posledním zkoumaným výrobkem byla váza, které zastupuje skupinu klasických polotovarů. Klasické polotovary je vhodné vyrábět jako doplňkovou výrobu, které nebude věnována zvláštní pozornost. Přesto, že výrobu nelze realizovat v takovém množství, aby pokryla veškeré náklady, může se ve výrobě pokračovat, protože své variabilní náklady pokrývá. Je ale třeba hlídat objem výroby, aby razantně nepřevyšoval objem prodeje, jak tomu je v současné době. Neprodané výrobky sice lze znovu roztavit a použít na další výrobu, jenže je třeba také počítat s tím, že z výroby vzniká spousta odřezků a zmetků, které se také znovu taví a nelze mít přeplněné sklady materiálem, který společnost nespotřebuje. Navíc na těchto výrobcích vznikají další náklady, které zpět využít nelze, jako jsou osobní náklady, spotřeba energie a režijního materiálu atd. Je tedy nevhodné vyrábět hromady klasických polotovarů jen proto, aby výroba nestála a pak je znovu tavit, protože se neprodají, jak tomu je nyní.

Pokud by společnost dokázala navýšit dostatečně odbyt světel značky Bomma, bylo nejlepším řešením ukončit výrobu nápojového a dekorativního skla a plné úsilí věnovat výrobě světel, ve které společnost konkurenta nemá a to i přesto, že v budoucnu jistě někdo další získá technologie pro výrobu velkorozměrových foukaných výrobků. Protože než tato situace nastane, společnost má prostor budovat si pozici na trhu a toho je potřeba využít, dokud je čas. Protože produkcí luxusních světel pravděpodobně nebude společnost Bohemia

Machine s.r.o. schopna naplnit výrobní kapacitu, měla by pokračovat ve výrobě B2B projektů a pokud bude stále disponovat volnou výrobní kapacitou, pak ji využít na výrobu klasických polotovarů.

5 ZÁVĚR

MÚ je nezbytnou součástí řízení společnosti, neboť poskytuje potřebné informace managementu společnosti pro rozhodování o chodu a budoucím vývoji společnosti. Informace z MÚ zpracovává controlling a poté je prezentuje managementu společnosti, který na základě nich rozhoduje. Controlling je tedy nástroj řízení podniku, nikoliv pouhá kontrola, jak je v současné době stále často chápán. Jelikož správně aplikovaný controlling musí procházet celou společností, tedy od zásob přes výrobu až po odbyt, existuje obrovské množství controllingových nástrojů. Z pohledu časové linie se tyto nástroje dělí na ty, které napomáhají k dosažení dlouhodobé ziskovosti společnosti, a ty, které patří do tzv. operativního controllingu.

Po teoretickém objasnění manažerského účetnictví a controllingu byly aplikovány vybrané nástroje controllingu na výrobky společnosti Bohemia Machine s.r.o. za účelem zjištění, jak jsou jednotlivé skupiny výrobků pro společnost perspektivní, a do jaké míry se jimi má v budoucnu zaobírat. Pro naplnění tohoto cíle byly využity následující metody controllingu: analýza ABC, analýza objemu zakázky, výpočet příspěvku na úhradu a analýza kritických bodů. Velké rozdíly především mezi prodaným množstvím jednotlivých výrobků a prodejními cenami způsobily rozdíly mezi výsledky jednotlivých analýz. Z toho vyplývá, že v praxi není vhodné použít pouze jednu analýzu a s jejími výsledky se spokojit, ale je potřeba rozhodovat na základě výsledků různých analýz, do kterých vstupují různé faktory.

První aplikovanou analýzou byla analýza ABC, která pracuje s velikostí tržeb vygenerovaných jednotlivými druhy výrobků. Z výsledků analýzy ABC vyplynulo, že největší podíl na tržbách přinášejí společnosti Bohemia Machine s.r.o. výrobky prodávané jako polotovary, za účelem dalšího zpracování a B2B projekty.

Druhou provedenou analýzou byla analýza objemu zakázky. Ta oproti analýze ABC pracuje navíc s prodejními cenami výrobků. Na základě výsledků analýzy objemu zakázky bylo zjištěno, že nejvyšší prodejní cenou disponují světlá prodávaná pod značkou Bomma, a jejich nízký podíl na tržbách je způsoben nízkým objemem prodeje.

Jelikož vysoké tržby nemusí nutně znamenat zisk, pracuje další analýza i s náklady. V první řadě je potřeba stanovit, zda je výrobek schopen pokrýt své variabilní náklady. Jestliže toho výrobek schopen není, nemá smysl tento výrobek za současných podmínek vyrábět. Ke zjištění, zda dané výrobky v dané situaci pokryjí své variabilní náklady, posloužil výpočet příspěvku na úhradu. V optimálním případě by měla výroba pokrýt variabilní a fixní

náklady a ještě vygenerovat nějaký zisk. Pokud počty prodaných výrobků nestačí na pokrytí fixních nákladů a nelze tyto fixní náklady snižovat je třeba zvýšit prodej tak, aby byly fixní náklady pokryty. Ke stanovení produkce, která je schopna pokrýt své fixní náklady byl použit nástroj analýzy kritických bodů nazývaný jako kritický obrat. Na kritický obrat navazují další použité ukazatele, kterými jsou stupeň intenzity práce, bezpečná míra zisku a bezpečnostní koeficient, díky nimž lze stanovit, jakou částkou se na tržbách vygenerovaných jednotlivými výrobky podílí zisk.

Cílem práce bylo stanovit významnost výrobků produkovaných společností Bohemia Machine s.r.o. Ačkoliv byly výsledky jednotlivých analýz mírně rozdílné, na základě provedených analýz bylo doporučeno, aby společnost Bohemia Machine s.r.o. zaměřila svou výrobu především na světla prodávaná pod značkou Bomma a B2B projekty.

Provedené analýzy slouží jako podklad pro rozhodování managementu společnosti o optimálním výrobním programu. Při rozhodování je třeba brát ohled na různé faktory, jako především velikosti jednotlivých trhů, konkurenceschopnost společnosti či interní prostředí společnosti. V konečném důsledku je nejdůležitější rozhodnutí managementu, kterému výsledky analýz slouží pouze jako zdroj informací. Je tedy nesmírně důležité, aby manažerem byl člověk na správném místě, který rozumí informacím, které mu jednotlivé metody poskytují a zároveň je schopen tyto informace využít pro správné rozhodnutí v závislosti na vývojové tendenci trhu, na kterém společnost působí. V konečném důsledku je tedy nejdůležitější zdravý úsudek manažera vycházející z dosavadních zkušeností, znalostí a logického přístupu, kterému musí být podkladem správně provedené analýzy.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1) Publikace

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing, 2000. 812 s. ISBN 80-85963-86-8.
- [3] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.
- [4] ESCHENBACH, Rolf a Siller HELMUT. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.
- [5] FIBÍKOVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: Nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-0.
- [6] HERMANN, Petr a Jaromír LAZAR. *Nákladový controlling*. Ostrava: Repronis, 1999. ISBN 80-86122-34-4.
- [7] HORVÁTH, Péter. *Controlling*. München: Vahlen, 2009. 840 s. ISBN 978-3-8006-3521-4.
- [8] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KAPLAN, Robert. *Advanced Management Accounting*. 2. vyd. New Jersey: Prentice Hall, 1989. 817 s. ISBN 0130115606.
- [9] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [10] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8
- [11] MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing. 2016. 207 s. ISBN 978-80-247-5806-0.
- [12] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

- [13] SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- [14] SYNEK, Miroslav. *Manažerská ekonomika*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007, ISBN 978-80-247-3494-1.
- [15] SYNEK, Miroslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6. vyd. Praha: C.H. Beck, 2015, ISBN 978-80-274-1992-4.
- [16] VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling: nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 1998. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.
- [17] VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z: přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku*. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 80-7259-032-4.
- [18] VYSUŠIL, Jiří a Michal KAVAN. *Controllingové integrační metody*. Ostrava: MONTANEX, 1999. 248 s. ISBN 80-7225-012-4.
- [19] WEIßMANN, Fritz. *Unternehmen steuern mit Controlling: Leitfaden und Toolbox für die Praxis*. Berlin: Springer, 2005. 289 s. ISBN 3-540-23579-5.

2) Elektronické publikace

- [20] Bomma: lighting. [online]. [cit. 2017-03-20]. Dostupné z: <http://lighting.bomma.cz/>
- [21] Bomma: produkty. [online]. [cit. 2017-03-20]. Dostupné z: <http://www.bomma.cz/cs/produkty/>
- [22] Consulting Plus: Controllingové nástroje. [online]. [cit. 2017-01-04]. Dostupné z: <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>
- [23] Justice.cz: Veřejný rejstřík a Sbírka listin. [online]. [cit. 2016-08-27]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=105539>
- [24] Justice.cz: Veřejný rejstřík a Sbírka listin. [online]. [cit. 2016-08-27]. <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=19902594&subjektId=358535&spis=85767>

3) Ostatní zdroje

- [23] Interní dokumenty poskytnuté společností Bohemia Machine s.r.o.

SEZNAM ZKRATEK

DÚ	daňové účetnictví
FÚ	finanční účetnictví
IS	informací systém
MÚ	manažerské účetnictví
NÚ	nákladové účetnictví

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21. 4. 2017

.....


Bc. Erika Vítová

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 Náklady a výnosy jednotlivých divizí společnosti Bohemia Machine s.r.o.

Příloha č. 2 Výrobní program společnosti Bohemia Machine s.r.o. – divize sklo